

Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer insbesondere im Hinblick auf das Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland und im Hinblick auf die Einheit der Rechtsordnung

D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Johannes-Gutenberg-Universität in Mainz

vorgelegt von

Assessor Karl W. H e y d e n

aus Oppenheim/Rhein

1970

1973

Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer insbesondere im Hinblick auf das Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland und im Hinblick auf die Einheit der Rechtsordnung

D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Johannes-Gutenberg-Universität in Mainz

vorgelegt von

Assessor Karl W. H e y d e n

aus Oppenheim/Rhein

1970



1. Berichterstatter: Prof. Dr. A. Grass
2. Berichterstatter: Prof. Dr. P. Schneider

Tag der mündlichen Prüfung: 25. Juni 1973

INHALTSÜBERSICHT

Seite

A. Die Gewerbesteuer im Zusammenhang mit der Finanzreform	1
B. Die seitherigen geschlossenen Reformversuche (Das Troeger-Gutachten)	12
a) Die geschichtliche Entwicklung des Gemeindesteuersystems	13
b) Die Untersuchungen des wissenschaftlichen Beirates beim Bundesfinanzministerium	15
c) Das Modell eines neuen Gemeindefinanzsteuersystems	17
d) Die Vorstellungen der Kommission im einzelnen	17
e) Die Problematik der Grundsteuer	18
f) Die Ersatzlösung für den Wegfall der Gewerbeertragsteuer	19
C. Die juristischen Zusammenhänge	24
a) Die Finanzreform und die Gewerbesteuer als eventuell verfassungswidrige Sondersteuer	24
b) Die Finanzreform und die Ausgestaltung der Gewerbesteuer	27
D. Die Begriffserklärung	29
E. Die Geschichte der Gewerbesteuer unter besonderer Berücksichtigung des Objektsteuercharakters	37
1. Die Bedeutung der historischen Betrachtungsweise	37
2. Die Gewerbesteuer im Altertum	38
3. Die Gewerbesteuer im Mittelalter	39
a) Die Entwicklung in der Stadt	39
b) Die Entwicklung auf dem Lande	40

INFORMATION

Seite

1.	Die Bedeutung der Informationspolitik	1
2.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Wirtschaft	2
3.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Wissenschaft	3
4.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Kultur	4
5.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Politik	5
6.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Gesellschaft	6
7.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Umwelt	7
8.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Zukunft	8
9.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Welt	9
10.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Menschheit	10
11.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Erde	11
12.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Luft	12
13.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Wasser	13
14.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Energie	14
15.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Raumfahrt	15
16.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Astronomie	16
17.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Biologie	17
18.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Medizin	18
19.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Psychologie	19
20.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Soziologie	20
21.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Philosophie	21
22.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Kunst	22
23.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Literatur	23
24.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Musik	24
25.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Sportarten	25
26.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Spiele	26
27.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Religionen	27
28.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Ethik	28
29.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Moral	29
30.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Rechtswissenschaften	30
31.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Politikwissenschaft	31
32.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Soziologie	32
33.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Anthropologie	33
34.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Archäologie	34
35.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Paläontologie	35
36.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Geologie	36
37.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Meteorologie	37
38.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Klimaforschung	38
39.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Ozeanographie	39
40.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Kosmologie	40
41.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Astrophysik	41
42.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Teilchenphysik	42
43.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Atomphysik	43
44.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Kernphysik	44
45.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Plasmaphysik	45
46.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Astrophysik	46
47.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Kosmologie	47
48.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Teilchenphysik	48
49.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Atomphysik	49
50.	Die Bedeutung der Informationspolitik für die Kernphysik	50

4. Die Entwicklung in Frankreich	42
a) Die Patentgebühr	42
b) Die Grundsteuer	45
5. Die Gewerbesteuer im übrigen Europa	48
6. Die Gewerbesteuer in Preußen	48
a) Das Edikt von 1810	48
b) Die Gewerbesteuer von 1820	49
c) Das Gewerbesteuergesetz von 1891 und die weitere Entwicklung	55
7. Die Gewerbesteuer in den übrigen Ländern und im deutschen Reich	60
8. Die Entwicklung nach dem Gewerbesteuer- rahmengesetz von 1930	63
9. Die Folgerungen für die Entwicklung des Objektsteuercharakters unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts	65
10. Die Zusammenfassung	74
F. Die Rechtfertigung der Gewerbesteuer unter besonderer Berücksichtigung des Objekt- steuercharakters	77
1. Die Fundustheorie	77
2. Die Gegenleistungs- oder Äquivalenztheorie	85
3. Die Rechtfertigung des Objektsteuersystems durch das Grundgesetz	102
G. Die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als Objekt- steuer	107
1. Die Gewerbesteuer als Objektsteuer in der Geschichte	107
2. Die Durchbrechungen des derzeitigen Objekt- steuersystems	107
a) Die Gewerbesteuertatbestände nach dem Ertrag, dem Kapital und der Lohnsumme	107

Digitized by the Internet Archive
in 2026

b) Die Hinzurechnungsvorschriften nach § 8 und § 12 GewSTG	109
c) Die Durchbrechung in § 11 GewStG	117
d) Die frühere Verlustvortragsregelung	121
e) Die frühere Regelung der Lastenausgleichs- abgaben	121
f) Die frühere Regelung des Unternehmerwechsels	122
g) Die allgemeine Praxis hinsichtlich des Objekt- steuercharakters	122
3. Das Ergebnis	124
Das Objektsteuersystem im Hinblick auf das Grundgesetz	126
1. Die Überprüfung durch spezielle Grundrechte	126
a) Der Eingriff in das Eigentum nach Art. 14 GG	126
b) Der Eingriff in die Berufsfreiheit nach Art. 12 GG	130
c) Der Eingriff in den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 GG	131
2. Die Gesamtbetrachtung nach Art. 1 Abs. I und Abs. II, Art. 2 Abs. I, Art. 19 Abs. II in Verbindung mit Art. 20, Art. 28 und Art. 9 Abs. III GG	134
3. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 13.5.1969	143
Der Objektsteuercharakter und die Einheit der Rechtsordnung	148
1. Der Objektsteuercharakter und das Prinzip der Leistungsfähigkeit	148
2. Der Objektsteuercharakter im Hinblick auf § 1 Abs. 2 und Abs. 3 StAnpG	150
3. Der Objektsteuercharakter und das Handels- recht	152
4. Der Objektsteuercharakter und das Privatrecht	154
5. Der Objektsteuercharakter und das öffentliche Recht	155
6. Die eigene Meinung zum Objektsteuersystem	156
Die Folgerungen aus den Untersuchungen im Hinblick auf das Objektsteuersystem	158
Die Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	165

Literaturverzeichnis

- Adickes, Franz Kommentar zum Kommunalabgabengesetz,
3. Auflage, Berlin 1902
- Ammon, Alfred Grundsätze der Finanzwissenschaft,
Zweiter (besonderer Teil), Bern 1947
- Aust, Oskar Die preußische Gewerbesteuer,
Berlin 1923
- Ballerstedt, Kurt in: Die Grundrechte, Band 3,
Handbuch der Theorie und Praxis der
Grundrechte, herausgegeben von Neumann-
Nipperdey-Scheuner, Berlin 1954
- Bennewitz, Fritz Die steuerliche Behandlung fremder
Wirtschaftsgüter im Gewerbesteuerrecht,
Dissertation, Leipzig 1938
- Bickel, Wilhelm Ertragsteuern, in: Handbuch der Finanz-
wissenschaft, Tübingen 1956, Band 2,
insbesondere Seite 410, herausgegeben
von Wilhelm Gedoff und Fritz Neumark
- von Bilinski, Leon Die Gemeindebesteuerung und deren Reform,
Leipzig 1878
- Blümich-Boyens-
Steinbring-Klein-Hübl Kommentar zum Gewerbesteuergesetz,
8. Auflage, Frankfurt/Main und Berlin
1968
- Bonner Kommentar Kommentar zum Bonner Grundgesetz,
Hamburg, 3. Lieferung Stand 1969
- Bühler-Strickrodt Allgemeines Steuerrecht, 3. Auflage,
Wiesbaden 1959, Band 1
- Bund der Steuerzahler Denkschrift "Wie lange noch Gewerbe-
steuer", 2. Auflage, Wiesbaden 1966
- Bundestags-Drucksachen II. Wahlperiode Band 29
Nr. 480 Randnummer 88 ff, Seite 137 ff,
III. Wahlperiode Nr. 2012 unter
Ziffer 42, Seite 169
III. Wahlperiode Nr. 2573, Seite 16
- Der Städtetag, Redaktion 1958, Seite 296
1960, Seite 101 f
1966, Seite 110
1966, Seite 165
- Delvos in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom
17.10.1960, Nr. 243, Seite 11

- Dresbach, August in: Der Städtetag 1961, Seite 32, Rede in der Bundestagsdebatte vom 14.12.1960
- Eckhardt, Walter Der Rechtscharakter der Gewerbesteuer in: Der Betriebsberater 1965, Seite 133 ff
- von Eheberg, Karl
Theodor Die Gewerbesteuer in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Auflage, Jena 1927, Band 4, Seite 1069 ff
- derselbe Grundriß der Finanzwissenschaft, 2. Auflage, Leipzig-Erlangen 1926
- Eilers in: Der Städtetag 1961, Seite 28
- Enneccerus-Nipperdey Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, 1. Halbband, 14. Auflage, Tübingen 1952
- Ernst in: Steuer und Wirtschaft, 1967, Seite 192 ff
- Flume, Werner in: Der Betrieb 1962, Seite 381
- Frielinghaus, Otto -
Sogemeier, Martin Die neue Gewerbesteuerverordnung in Preußen vom 6. Mai 1926, Berlin 1926
- Froböb, Eckhardt in: Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, herausgegeben von Hans Peters, Berlin 1959, Band 3
- Fuchs-Riewald Der Finanzausgleich in Preußen, Kommentar, Berlin 1944
- von Fuisting, Bern-
hard Die preußischen direkten Steuern, Kommentar zu den Gewerbesteuergesetzen, 2. Auflage, Berlin 1900, Band 3
- Fuss Gleichheitssatz und Richtermacht in: Juristenzeitung 1959, Seite 329
- Gaede, Georg Die Gewerbesteuer besonders im Verhältnis zur Einkommensteuer, Dissertation Berlin 1926
- Gneist Die preußische Finanzreform durch Regulierung der Gemeindesteuer, Berlin 1881
- Grass, Adolf in: Steuerkongress-Report, München und Berlin 1965
- Grünewald in: Das Handelsblatt vom 26. Juli 1966, Nr. 140, Seite 10
- Glünzler in: Staats- und Kommunalverwaltung 1965, Seite 183 (185)

Gutachten	des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium "Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen", Bonn 1959
Gutachten	der Sachverständigenkommission unter Vorsitz von Herrn Bundesbankvize- präsidenten Troeger über die Finanz- reform in der Bundesrepublik Deutsch- land, 2. Auflage, Stuttgart 1966
Haller	Finanzpolitik, 2. Auflage, Tübingen und Zürich 1961
Haller	Probleme der Harmonisierung der Finanz- und Steuerpolitik im gemeinsamen Markt, Bonn 1962
Hammers, Hans-Peter	Dauerschulden in der Gewerbesteuer in: Schriftenreihe des Institutes für Steuerrecht der Universität zu Köln, herausgegeben von Professor Dr. Armin Spitaler, Düsseldorf 1962, Band 28
Held	in Bluntschli's Staatswörterbuch, 2. Ausgabe, Leipzig und Stuttgart 1876, Band 2
Hensel, Albert	Gewerbesteuer und Finanzausgleich, Gutachten Berlin 1926
Hettlage, Karl Maria	in: Der Städtetag 1961, Seite 25
Herselbe	Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung in VVDStL 14 (1956 Seite 2 ff)
Hog-Arens	Die preußische Gewerbesteuer, 4. Auflage, Berlin 1928 und Nachtrag 1931, Berlin 1931
Holtzendorff	Rechtslexikon, 3. Auflage, Leipzig 1881
Hüllmann	Ursprünge der Besteuerung, Köln 1818
Institut "Steuern und Finanzen"	Die große Finanzreform, Gutachten Heft 80, Bonn 1966
Institut "Steuern und Finanzen"	Vermögen- Steuern und Gewerbeabgaben in den Mietgliedstaaten der EWG, Heft 82, Bonn 1966
Imle	in: Der Städtetag 1961, Seite 28
von Justi, J. H.	Staatswirtschaft, 2. Auflage, Leipzig 1758

- Klein, Franz Gleichheitssatz und Steuerrecht, Köln 1966
- Klein, Friedrich in: Festschrift für Giese, Frankfurt 1953
- derselbe in: Steuerberater-Jahrbuch 1950
- Lampe, Adolf Ertragsteuern, in: Wörterbuch der Volkswirtschaft, 4. Auflage, Jena 1931, Band 1, Seite 719 ff
- Laule, Gerhard Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Rechtsprechung der Steuergerichte, Düsseldorf 1961
- Leisner, Walter Grundrechte und Privatrecht, München 1960
- Lenski, Edgar -
Steinberg, Wilhelm Kommentar zum Gewerbesteuerergesetz, Köln 1957 bis 1960
- Littmann, Karl-Konrad Gewerbesteuer, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1965, Band 4
- Maunz, Theodor -
Dürig, Günter Grundgesetz, Kommentar von Maunz und Dürig, 2. Aufl., München, 1966, Lieferung 1 - 9
- Maunz-Dürig-Herzog Grundgesetz, 3. Auflage 1969, München (Lieferung 1 - 10)
- Miquel Denkschrift in Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Band 126 (Gemeindefinanzen), Seite 282 f
- von Moltke Über die Einnahmequellen des Staates, Hamburg 1846
- Müller, Siegfried Die Gewerbesteuer als Glied im gegenwärtigen deutschen Steuersystem, Dissertation, Hamburg 1930
- Neumark, Fritz Vorsitzender des EWG-Steuerausschusses, in: Demokratische Gemeinde 1959, Heft 12, Seite 1154, Vortrag vor der Deutschen Vereinigung für internationales Steuerrecht
- Oermann, Josef Die Bürgersteuer in der Rechtsprechung, 2. Auflage, Berlin und Wien 1940
- Patzig, Werner im Handelsblatt vom 26. Juli 1966, Nr. 140, Seite 10
- Pfeiffer Die Staatseinnahmen, Stuttgart und Leipzig 1886, Band 2

- Popitz, Johannes Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Gutachten, erstattet den Studiengesellschaften für den Finanzausgleich, Berlin 1932, zitiert: Finanzausgleich
- Raacke, Günter Das gemeindliche Finanzsystem, geschichtliche Entwicklung, gegenwärtige Ausgestaltung und Reform, Nr. 3 der Schriftenreihe des Freiherr-vom-Stein-Institutes, Dissertation, Marburg 1961
- Rau, K. H. Grundzüge der Finanzwissenschaft, Heidelberg 1864, Band 2
- Reinhardt, Fritz in: Realsteuerreform, Berlin 1937
- Roth Die unternehmerische Aufgabe bei der Gestaltung der Gemeindefinanzen, 2. Auflage, Göttingen 1955
- Sammlung der Verordnungen und Beschlüsse, Band 3, 27. Bulletin, Mainz 1797 (in deutsch und französisch)
- Sammlung der Verordnungen und Beschlüsse, erlassen durch den Regierungs-Kommissar in den vier neuen Departements des linken Rheinufers, 8. Teil, Heft 15 und 16, Straßburg 1798 (in deutsch und französisch)
- Schiefer, Josef Die einzelnen Gemeindesteuern, in: Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Berlin 1959, Band 3, herausgegeben von Hans Peters
- Schmidt-Bleibtreu - Klein Grundgesetz, 2. Auflage, Bonn-Neuwied 1969
- Schmitz in: Der Städtetag 1963, Seite 181 und Seite 284
- Schmölders, Günter Allgemeine Steuerlehre, 4. Auflage, Berlin 1965
- Scholz, Ernst Das heutige Gemeindesteuersystem in Preußen, in: Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Leipzig 1908, Band 126, Seite 282
- Seydack in: Der Städtetag 1958, Seite 303

- Spitaler, Armin Die Dauerschulden bei der Gewerbesteuer (erschienen als Sonderdruck in "Zeitgemäße Steuerfragen des Sudetengaus"), Reichenberg 1940
- Streiber in: Handelsblatt vom 26. Juli 1966, Nr. 140, Seite 11
- Tipke, Klaus -
Kruse, Heinrich Kommentar zur Reichsabgabenordnung und Nebengesetzen, 2. - 4. Auflage, Köln 1969 (Lieferung 12)
- Troeger in: Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die große Steuerreform an den Finanzausschuß des Bundesrates, Stuttgart 1954
- Vialon, Friedrich Haushaltsrecht, 2. Auflage, Berlin 1959
Karl
- Wacke, Gerhard in: Deutsche öffentliche Verwaltung, 1955, Seite 579
- derselbe Finanzverfassung, Tübingen 1950
- Wagner, Adolph Finanzwissenschaft, 2. Auflage, Leipzig 1890 (insbesondere Band 3, 1886 bis 1889)
- Weber in: Die Grundrechte, Band 2, Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, herausgegeben von Neumann-Nipperdey-Scheuner, Berlin 1954
- Will, Christian Das Äquivalenzprinzip und die Gewerbesteuer, Dissertation, Münster 1967

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkung
A.O.	Reichsabgabenordnung von 1919 i.d.F. vom 22. Mai 1931 (RGBl, I, S. 61)
AÖR	Archiv für Öffentliches Recht
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BAnz	Bundesanzeiger
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
Bl.	Blatt
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
d.	der
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
Dt. Btg.	Der Deutsche Bundestag
DV	Durchführungsverordnung
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt

E	Amtliche Sammlung der Entscheidung des davor genannten Gerichts
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EWG	Europäische Wirtschafts-Gemeinschaft
FAG	Finanzausgleichsgesetz, Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden vom 23. Juni 1923 (RGBl I, S. 484)
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff	folgende
FR	Finanzrundschau
GewO	Gewerbeordnung
GewSt	Gewerbesteuer
GewStDV	Gewerbesteuerdurchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz i.d.F. vom 25. Mai 1965 (BGBl I, S. 377)
GewStR	Gewerbsteuerrichtlinien
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrStG	Grundsteuergesetz
GS	Gesetzessammlung des Staates Preußen
GVBl	Gesetz- und Verordnungsblatt
Hdb. FW	Handbuch der Finanzwissenschaft
Hdb. KW u. P	Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis
Hdb. SW	Handbuch der Sozialwissenschaften
HFR	Höchsttrichterliche Finanzrechtsprech- ung
HGB	Handelsgesetzbuch
HRR	Höchsttrichterliche Rechtsprechung
i.d.F.	in der Fassung
JZ	Juristenzeitung

KAG	Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893 (GS S. 116)
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitung
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
OVG	Oberverwaltungsgericht
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl	Reichsgesetzblatt
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
St. u. W.	Steuern und Wirtschaft
SW	Sozialwissenschaften
usw.	und so weiter
VerwG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VVDSTl	Veröffentlichungen der Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer

A. Die Gewerbesteuer im Zusammenhang mit der Finanzreform

Keine Steuer der Bundesrepublik war und ist in den vergangenen Jahren einer so heftigen und einer noch andauernden Kritik ausgesetzt wie die Gewerbesteuer. Dies ist nicht verwunderlich, wenn man bedenkt, daß das Gewerbesteuergesetz im Grunde, trotz der vielen Änderungen und Neufassungen, noch im vorigen Jahrhundert mit völlig anderen und heute nicht mehr aktuellen Voraussetzungen wurzelt. Natürlich wohnt jedem bestehenden Gesetz, insbesondere den Steuergesetzen, ein gewisses Beharrungsvermögen inne. Trotzdem darf eine Überprüfung und eine eventuelle Reform nicht an dieser Tatsache scheitern. Die Schwierigkeiten beruhen aber zum Teil auf den weitergehenden Sachzusammenhängen und den Abhängigkeiten von anderen Problemen.

So kann und darf die Gewerbesteuerfrage nicht ohne den Blick auf das Gemeindefinanzsystem beantwortet werden. Auch die weiteren Zusammenhänge mit der Raumplanung und Raumordnung und der Finanzverfassung von Bund, Ländern und Gemeinden und des zukünftigen Europas dürfen nicht übersehen werden. Inwieweit mit dieser Gemeindesteuer konjunktur- und währungspolitische sowie wirtschaftslenkende Maßnahmen des Bundes durchgeführt werden dürfen, während auf der anderen Seite den Gemeinden das Recht der Selbstver-

waltung garantiert ist, ist schon für sich und ohne die weiteren Zusammenhänge und Abhängigkeiten ein sehr komplexes Problem.

Wie bei jeder Steuer, und insbesondere bei der über 70 Jahre alten Gewerbesteuer, stellt sich daneben noch die Frage nach der Steuergerechtigkeit und der Vereinbarkeit mit dem später in Kraft getretenen Grundgesetz. Bei all diesen Zusammenhängen ist auch die Frage nach der Rechtsnatur der Gewerbesteuer, ihrer Rechtfertigung und Berechtigung von sehr entscheidender Bedeutung.

Die derzeitige Diskussion über die Gewerbesteuer bietet eine kaum noch übersehbare Fülle von Argumenten und Gegenargumenten, Stellungnahmen und Denkschriften, von denen nur die wichtigsten im Zusammenhang dargestellt werden können. Sie wird wegen der Stellung der Gewerbesteuer im Gemeindefinanzsystem selten mit juristischen Argumenten geführt. Betrachtet man die Entwicklung dieser Steuer, wird dies auch sofort verständlich. Früher war die Gewerbesteuer nur eine der sogenannten 3 Säulen im Gemeindefinanzsystem, neben der Grundsteuer und den Zuschlägen zur Einkommensteuer oder der Bürgersteuer. Im Jahre 1876 kamen in Preußen in Gemeinden mit mindestens 20.000 Einwohnern 32,5 Millionen Mark an Personalsteuern gegenüber

Währungsgesetz ist, das die Währungseinheit
die Währungseinheit ist.

Wie bei jeder Steuer, so

besteht auch die Steuer aus einem

Steuerobjekt, einem Steuerträger, einem

Steuerbetrag, der nach der Steuerbemessung

die Steuerpflichtigen sind die Steuerpflichtigen

Steuerpflichtigen und Steuerpflichtigen, die

Steuerpflichtigen, von denen die Steuer

Steuerpflichtigen, von denen die Steuer

Steuerpflichtigen, von denen die Steuer

Steuerpflichtigen, von denen die Steuer

Steuerpflichtigen, von denen die Steuer

Steuerpflichtigen, von denen die Steuer

Steuerpflichtigen, von denen die Steuer

20 Millionen Mark an Realsteuern ein ¹⁾.

Im Jahre 1894/95 betrug der Anteil der Gewerbesteuer am Gemeindesteueraufkommen 2,37 %, 1911 waren es 11,59 %, 1925 rund 25 %, bis 1949 stieg der Anteil dann auf 44,4 % und 1954 auf 66,32 % ²⁾.

Während der Anteil der Gemeinden an den Gesamtsteuereinnahmen 1914 noch 37 % betrug, war er 1960 nur noch 14,7 %. Die Gewerbesteuer machte 1935 27,5 % der Gemeindeseinnahmen aus, während die Grundsteuer 1935 einen Anteil von 32 % ausmachte und 1960 nur noch 18 % betrug ³⁾.

Heute stellen die Gewerbesteuereinnahmen schon über 80 % der örtlichen Steuereinnahmen dar. Im Jahre 1961 wurde der Anteil der Gemeinden am Gesamtsteueraufkommen mit 13,7 % errechnet, der bis zum Jahre 1965 auf 12,5 % gefallen ist ⁴⁾. Aufschlußreich ist in diesem Zusammenhang die Schwerpunktverschiebung des Haushaltsvolumens zu Gunsten des Zentralstaates, obwohl die Aufgaben der Gemeinden nicht abnehmen.

1) Fuchs-Riewald, S. 10;

2) Imle im Anschluß an eine Rede im Deutschen Bundestag am 14.12.1960, Der Städtetag 1961, S. 28;

3) Eilers, Der Städtetag 1961, S. 28;

4) Redaktion, Der Städtetag 1966, S. 165;

Im Jahre 1913 verteilten sich die Ausgaben der öffentlichen Hand zu 32 % auf das Reich, zu 28 % auf die Bundesstaaten und zu 40 % auf die Gemeinden. 1958 lauteten die Prozentsätze in der gleichen Reihenfolge 44 %, 32 % und 24 %.

Den gleichen Trend weisen die Einnahmen auf, die sich 1910 mit 21 % auf das Reich, mit 44 % auf die Bundesstaaten und mit 35 % auf die Gemeinden verteilten, 1958 aber zu 52 % auf den Bund, zu 30 % auf die Länder und nur noch zu 18 % auf die Gemeinden entfielen ¹⁾.

Während also die Steuereinnahmen des Bundes und der Länder ständig stärker als die Steuereinnahmen der Gemeinden stiegen, nahmen andererseits die Pflichtaufgaben der Gemeinden zu. Ohne das Problem abschließend zu lösen, wurde mit Wirkung vom 1.1.1970 die Finanzreform eingeführt, wodurch die Gemeinden an der Einkommensteuer und der Bund und die Länder an der Gewerbesteuer im Wege eines Finanzausgleichs beteiligt wurden. Die Auswirkungen dieser Reform lassen sich abschließend erst nach ca. 2 Jahren beurteilen. Für den Monat Februar 1970 können schon heute folgende Aussagen getroffen werden:

Ohne die Finanzreform wären die Steuereinnahmen des Bundes im Februar 1970 um 560 Mio DM höher gewesen, während für die Länder 233 Mio DM und

1) Nölder, S. 17;

für die Gemeinden 327 Mio DM weniger aufgekommen wären. Nach der alten Steuerverteilung wären die Einnahmen des Bundes im Februar 1970 um 18,7 %, bezogen auf Januar und Februar 1970 sogar um 20,1 %, gestiegen, während sich die Ländereinnahmen nur um 14,3 %, bezogen auf Januar und Februar 1970 nur um 11,1 % erhöht hätten ¹⁾.

Da es sich aber bei der Finanzreform im Grunde nur um eine Änderung des Finanzausgleichs und nicht um eine Reform des Systems handelt, ist dadurch das Problem der Ungleichheit von Aufgabenverteilung und Finanzhoheit materiell zugunsten der Gemeinden nicht gelöst worden. Insbesondere bei kleineren Gemeinden unter 3.000 Einwohnern wird sich auch von der Einnahmenseite her durch die Finanzreform nicht viel ändern.

Im Jahre 1967 wurden in Gemeinden mit weniger als 3.000 Einwohnern insgesamt 6,9 Milliarden DM ausgegeben. Nicht ganz die Hälfte davon entfiel auf die Aufgabenbereiche Volksschulen, Straßen und Abwasserbeseitigung. Die Finanzierung dieser Maßnahmen erfolgte zunehmend über Staatszuschüsse. Sie betrugen im Jahre 1967 30 % aller Einnahmen, während die Steuereinnahmen nur 27 % ausmachten. Die Finanzlücke wurde im wesentlichen durch Kreditaufnahmen geschlossen. Die aufgenommenen Schulden dieser Gemeinden beliefen sich 1967 auf 4,6 Mrd. DM ²⁾.

1) BAnz vom 8.4.1970, Nr. 65, S. 5/6;

2) BAnz vom 9.4.1970;

Insgesamt ergibt sich unabhängig von der Finanzreform für die Gemeinden folgendes Bild:

Obwohl das Gewerbesteueraufkommen ständig stieg, wogegen alle anderen Gemeindesteuereinnahmen stagnieren und keine Gemeindepersonalsteuer mehr existiert - die Bürgersteuer wurde 1942 bis zum Kriegsende ausgesetzt - , ist der Finanzbedarf der Gemeinden durch die Zunahme der Pflichtaufgaben noch größer geworden. Die Verschuldung der Gemeinden hat zum Teil bereits ein solches Ausmaß erreicht, daß die Aufsichtsbehörden manchmal schon keine weiteren Darlehen mehr für sogenannte unrentierliche Maßnahmen genehmigen.

Es ist kaum noch ein finanzieller Bewegungsspielraum für die sogenannten freiwilligen Selbstverwaltungsaufgaben vorhanden. Daraus ergibt sich, daß die Selbstverwaltungsgarantie der Gemeinden nach Art. 28 Abs. 2 GG, die auch die finanzielle Unabhängigkeit von Bund und Ländern logisch mitumfassen muß ¹⁾, weitgehend nicht mehr der Verfassungswirklichkeit entspricht und nur noch durch den vertikalen Finanzausgleich gewährleistet scheint. Auch die Finanzreform hat daran nichts geändert. Die durch die gesetzlichen Verpflichtungen gebundene Finanzmasse ist sehr groß, während der freie Bewegungsspielraum schon 1958 nur noch mit fast 5 % angegeben wurde ²⁾. Um ihre Gewerbesteuereinnahmen

1) Maunz-Dürig, Art. 28 Abs. II GG, Rdnr. 32;
Troeger, Gutachten zur Finanzreform, Tz 325-340;

2) Der Städtetag 1966, S. 165; Bericht schon im Der Städtetag 1958, S. 296 (297); die Lage hat sich bis heute ernstlich verschärft und man hört überall von Einsparungsmaßnahmen;

etwas zu verbessern, haben die Gemeinden zum Teil erhebliche Mittel zur Erschließung von Industriege-
lände aufgewendet, damit Gewerbebetriebe in der
Gemeinde gehalten oder neue Betriebe angeworben
werden konnten. Zum Teil hat ein regelrechter Wett-
bewerb mit kaum noch vertretbaren Ausnahmebedingungen
innerhalb der Gemeinden im Hinblick auf neu anzu-
siedelnde Gewerbebetriebe stattgefunden und findet
noch statt. Sehr viele Städte des Ruhrgebietes bieten
zur Zeit sehr günstig gelegene und erschlossene Ge-
biete durch modernste Werbemethoden zur Industrie-
ansiedlung an. Früher war es bei vielen Kommunen
üblich geworden, den Interessenten Steuererlasse
oder andere Vergünstigungen anzubieten. Diese Ent-
wicklung führte dann nur zu einer weiteren Ver-
dichtung der sogenannten Ballungsräume, wodurch
das wirtschaftliche Gefälle von Stadt zu Land noch
weiter verstärkt wurde. Dies widerspricht einer ge-
ordneten Raumplanung, da jede Gemeinde zwangsläufig
an der Ansiedlung von Industrie interessiert sein
muß ¹⁾.

Damit werden zum Teil auch erhebliche Steuerkraft-
unterschiede begründet ²⁾. Diese könnten gegen Art.
3 GG und den Grundsatz der einheitlichen Be-
steuerung verstoßen ³⁾.

-
- 1) Gutachten, Tz 341-348;
 - 2) Hettlage in den Beratungen des Deutschen Bundes-
tages über die kommunalen Finanzen am 14.12.1960;
Der Städtetag 1961, S. 25;
 - 3) vorsichtig dazu Gutachten, Tz 341 ff; deutlicher
Dr. Troeger in einem Vortrag vor der Hochschule
für Verwaltungswissenschaften in Speyer im SS 1966;
offensichtlich wird sich hier mit der These von
Hesse in AÖR Bd. 77 S. 180 ff auseinandergesetzt.

Hesse behauptet, daß man von dem Leitbild des 19. Jahrhunderts, nämlich der Freiheit von staatlichen Eingriffen in die individuelle Sphäre abkommen müsse, wenn es mit dem Gleichheitsgrundsatz kollidiere. Die Freiheit vom Staat müsse hinter dem Gleichheitsprinzip, auch der Gleichheit der Steuerleistungen zurücktreten.

Schon Miquel ¹⁾ sprach sich in seiner berühmten Denkschrift gegen die Zuwendungen von Staatsrenten an kommunale Verbände als Finanzausgleich aus. Ein derartiges Dotationsprinzip empfehle sich nicht als Grundlage für die Steuerverfassung und Selbstverwaltung. Zwar waren die Dotationen damals nur zweckgebundene Finanzzuweisungen ²⁾, sie entsprechen aber in etwa dem heutigen Finanzausgleich, der immer mehr eine wichtige Rolle bei den Gemeindeeinnahmen spielt. Die Unabhängigkeit der Gemeinden und damit das Prinzip der Selbstverwaltung ist auch durch die sog. Finanzreform nicht gestärkt worden, da dies nur durch eine Änderung der Steuergläubigerschaft erreicht werden kann.

Die Gewerbesteuer ist auch eine sehr konjunkturabhängige Steuer. Die Gemeinden könnten bei einem plötzlichen Konjunkturrückgang selbst bei gleichbleibenden Umsätzen sehr schnell in eine Finanzkrise geraten. Dies tritt dann ein, wenn die Gewerbeerträge

1) Miquel, in Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 126 ("Gemeindefinanzen"), S. 282;

2) Fuchs-Riewald, S. 17;

stark zurückgehen. In dem Gemeindehaushalt liegt somit immer eine gewisse Unsicherheit der Gewerbesteureinnahmeschätzung, vor allem dann, wenn in gleicher Höhe weiterproduziert, aber weniger verdient wird. Die Abhängigkeit vom Finanzausgleich, der meistens auch noch an gewisse Bedingungen geknüpft ist, wird dann noch größer. So kommt es dazu, daß Gemeinden ihre Gebührensätze in den Satzungen anheben müssen, um am Finanzausgleich teilhaben zu können, obwohl sie dies z.B. aus sozialen Gründen freiwillig nicht beschlossen hätten.

Es erhebt sich weiter die Frage, inwieweit die Gewerbesteuer als Gemeindesteuer als ein Bundesinstrument für konjunktursteuernde und währungsstabilisierende Maßnahmen verwendet werden darf, und ob der Bund auf das Finanzgebaren der Gemeinden Einfluß nehmen darf und sollte. Diesem Ziel steht die Selbstverwaltungsgarantie nach Art. 28 Abs. II GG im Sinne der herkömmlichen Meinung ¹⁾ wohl entgegen, wenn man diese nicht im Sinne einer dem modernen Wirtschaftsleben entsprechenden Weise neuinterpretieren kann. Schon vor 15 Jahren hat W. Weber ²⁾ zweifelnd die Frage gestellt, ob die Idealvorstellungen der Selbstverwaltung des 19. Jahrhunderts noch heute vertreten werden können. Im Jahre 1958 assistierte ihm Forsthoff ³⁾ mit folgendem Leitsatz:

1) Maunz-Dürig, Art. 28 GG, Rdnr. 32;

2)u.3) Patzig im Handelsblatt vom 26. Juli 1966, Nr. 140, S. 10 mit Hinweis auf Weber und Forsthoff;

„Die Ehrwürdigkeit, die man diesem Bild der Selbstverwaltung zuerkennt, steht in keinem Verhältnis zu den praktischen Konsequenzen, die uns die Wirklichkeit unserer Tage aus ihm noch zu ziehen erlaubt.“

Diese Situation kann mit dem Schwinden einer echten finanziellen Selbstverantwortung der Gemeindeparlamente verbunden sein. Der Bürger ist wegen seiner steuerlichen Unabhängigkeit zur Gemeinde an den Selbstverwaltungsangelegenheiten heute schon kaum noch interessiert ¹⁾. Der Versuch der Troeger-Kommission, dieser Erscheinung in einer echten Finanzreform zu begegnen, nämlich die Gemeinden an dem Sockelaufkommen zur Einkommensteuer zu beteiligen, um den Bürger wieder für die örtlichen Belange zu interessieren, wurde zum Teil als kommunalpolitische Schwärmerei angesehen ²⁾.

Die Gewerbesteuer wird auch sehr häufig als eine Sondersteuer oder als eine zusätzliche Einkommensteuer des gewerblichen Mittelstandes empfunden ³⁾. Dadurch sei die in Art. 3 GG garantierte Gleichmäßigkeit der Gewerbesteuer durchbrochen. Außerdem würden 77 % der Gewerbesteuern nur von 5 % der Gewerbesteuerpflichtigen aufgebracht ⁴⁾. Hier wird die Abhängigkeit einer Gemeinde von einem großen Gewerbe-

1) Der Städtetag 1966, 110, Nr. 140 S. 10;

2) Patzig a.a.O., S. 10;

3) für viele Dresbach in Der Städtetag 1961, S.32, Rede in der Bundestagsdebatte vom 14.12.1960;

4) Grünwald für das Jahr 1958 im Handelsblatt vom 26. Juli 1966, Nr. 140, S. 10;

betrieb besonders deutlich. Dies führt dann dazu, daß in manchen Städten von 20 Bürgern 19 Bürger keine Gemeindelasten tragen und nur ein Bürger bzw. ein Gewerbebetrieb die Finanzlage einer Gemeinde entscheidend beeinflußt ¹⁾.

Außerdem werde die Gewerbesteuer als Objektsteuer willkürlich durchbrochen und manipuliert und sei in der Handhabung für die Verwaltung und den Steuerpflichtigen viel zu kompliziert und kaum noch überschaubar. Die Doppelkompetenz von Finanzamt und Gemeinde müsse bei einer Reform beseitigt werden, da sie lediglich ein "kolossales Arbeitsbeschaffungsprogramm für Wirtschaft und Verwaltung darstelle" ²⁾.

Der Gewerbesteuer wird weiter entgegengehalten, sie könne im Zuge der europäischen Steuerrechtsangleichung nicht mehr aufrecht erhalten werden ³⁾. Neben der Bundesrepublik wird nur noch in Luxemburg eine vergleichbare Gewerbesteuer erhoben. Eine Harmonisierung dieser Steuer führe entweder zu einem Abbau der Gewerbesteuerbelastung in Luxemburg und in der Bundesrepublik, oder aber die gewerblichen Unternehmen in den anderen Mitgliedsstaaten müßten entsprechend stärker belastet werden. Es erscheine sehr fraglich, ob das letztere durchzusetzen ist.

1) Seydaack in Der Städtetag 1958, S. 303;

2) Streiber in Handelsblatt vom 26. Juli 1966, Nr. 140, S. 11;

3) Schmitz in Der Städtetag 1963, S. 181, S. 284;

B. Die seitherigen geschlossenen Reformversuche

Zur Lösung der aufgezeigten Fragen wurde eine Sachverständigenkommission unter dem Vorsitz des Bundesbankvizepräsidenten Dr. Troeger berufen. Die Ergebnisse, die in dem Gutachten dargestellt werden, berühren das vorliegende Thema zwar anscheinend nur am Rande, müssen aber wegen der Zusammenhänge eingehend miterfaßt werden. Eine geschlossene Steuerreform ist ohne eine echte Finanzreform nicht durchführbar. Da den Vorschlägen der Sachverständigen ein eingehendes Gutachten vorausgeht, soll hier der Gang und die Untersuchung eingehend dargestellt werden.

Die sogenannte Troeger-Kommission ¹⁾ entscheidet sich in dem Gutachten zur Finanzreform dafür, die Gemeinden, dem Grundsatz der Selbstverwaltung entsprechend, in möglichst weitem Umfang mit eigenverantwortlich festzusetzenden Steuern auszustatten. Zugleich soll die Gewerbeertragsteuer wegfallen. Die Deckung des kommunalen Finanzbedarfs mit Hilfe von Länder- und Bundeszuweisungen soll nach der Reform nur noch ergänzenden Charakter haben.

1) Gutachten, Tz 349 ff (350 - 471);

Die Kommission geht zunächst den Mängeln des derzeitigen Systems nach und stellt dazu fest, daß von dem ehemals geschlossenen Miquel'schen System nur noch Reste erhalten geblieben sind. Gerade da heute die Einkommensbesteuerung innerhalb des Gesamtsteuersystems einen zentralen Punkt darstelle, die persönliche Leistungsfähigkeit bei den Realsteuern keine Funktion habe und das Äquivalenzprinzip die Realsteuern daneben nicht mehr rechtfertige, könnten diese nur noch aus praktischen finanzpolitischen Erwägungen aufrecht erhalten werden.

Im Anschluß daran stellt die Kommission die Entwicklung der sogenannten 3 Säulen im preußischen Gemeindesteuersystem dar.

- a) Das Gemeindesteuersystem beruhe bis nach dem 1. Weltkrieg im wesentlichen auf Zuschlägen zur Einkommensteuer, wobei diese im Jahre 1913 noch 54 % der Gemeindesteuereinnahmen ausgemacht haben.

Sofort nach dem Fortfall dieser Zuschläge durch die Erzbergersche Steuerreform im Jahre 1920 habe die Diskussion um die Wiedereinführung einer kommunalen Personalsteuer begonnen.

Die Kommission geht dann auf die im Jahre 1930 durch eine Notverordnung des Reichspräsidenten eingeführte Bürger- oder Kopfsteuer ein. Der Kopfsteuercharakter sei allmählich durch mehrere Abstufungen, so z.B. die Milderungen bei Verheirateten zu Gunsten der Ehefrau, immer mehr durchbrochen worden, so daß man nach dem Bürgersteuergesetz von 1937 nur noch von einer Bürgersteuer sprechen könne ¹⁾. Diese Steuer sei 1942 mit dem Ziel außer Kraft gesetzt worden, daß sie 2 Jahre nach Beendigung des Krieges wieder erhoben werden soll ²⁾.

Nach dem Jahre 1945 habe die Diskussion erneut und um so heftiger begonnen, als sich die sehr konjunkturrempfindliche Gewerbesteuer zur ausschlaggebenden Gemeindesteuerquelle entwickelt habe, und als sich auch der Kreis der Steuerpflichtigen durch die wiederholten Erhöhungen der Freigrenzen verkleinert habe. So sei bereits im Jahre 1954 im Bundestag die Wiedererweckung der kommunalen Personensteuer diskutiert worden ³⁾.

1) Oermann, S. 18;

2) zu dem Problem umfassend Bickel in HdB der FW Bd. II, S. 410;

3) Bundestag-Drucksachen II. Wahlperiode Bd. 29 Nr. 480, Rdnr. 88 ff, S. 137 ff;

- b) Das gleiche Problem sei auch im Jahre 1959 von dem wissenschaftlichen Beirat beim Bundesfinanzministerium in dem Gutachten "Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen" erörtert worden¹⁾.

Welchen politischen Zündstoff aber schon dieses Gutachten enthielt, möge die Tatsache unterstreichen, daß sich der Bundesfinanzminister nicht hinter das Gutachten stellte, sondern eine weitere Überprüfung zusagte²⁾. Der Beirat untersuchte die 3 grundsätzlich möglichen Gemeindepersonalsteuern:

1. Die Gemeindeeinkommensteuer als Kopfsteuer mit einheitlichen Sätzen.
2. Die von der staatlichen Einkommensteuer selbständige, aber ähnlich ausgestaltete Gemeindeeinkommensteuer.
3. Die Erhebung von Zuschlägen zur allgemeinen staatlichen Einkommensteuer.

Der Beirat ging zunächst auf den grundsätzlichen Wert einer Gemeindeeinkommensteuer ein.

1) Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium;

2) vergl. Raacke, S. 90;

Hinsichtlich der Kopfsteuer stellte dann der Beirat ausdrücklich fest, daß sie geeignet sei, das Interesse der Gemeindebürger an den Gemeindeangelegenheiten zu heben. Auch könne die Steuer zu einer ergiebigen und wirksamen konjunkturunabhängigen Steuerquelle entwickelt und der Verwaltungsaufwand in tragbaren Grenzen gehalten werden. Der Ertrag der Steuer sei auch bei gewerbesteuerstarken oder -schwachen Gemeinden gleich hoch. Trotz alledem hielt der Beirat den Nachteil daß diese Besteuerung nicht die Leistungsfähigkeit berücksichtigt, für so erheblich, daß er die Einführung nicht befürwortete.

Der Beirat sprach sich auch gegen eine Gemeindeeinkommensteuer und gegen das Zuschlagsrecht zur staatlichen Gemeindesteuer aus. Gegen die erste Steuer spreche das finanziell nicht mehr tragbare Erhebungssystem und die weitere Verstärkung des finanziellen Steuergefälles. Diese Bedenken führte der Beirat auch gegen das Zuschlagsrecht an und fügte dabei hinzu, daß hier nur eine geringe Breitenwirkung gegeben sei und die Summierung von Zuschlägen dann zu beanstanden sei, wenn der Bund von seinem Recht zur Erhebung einer Ergänzungsabgabe Gebrauch mache.

Die Troeger-Kommission stellt diesen Überlegungen des Beirates aus dem Jahre 1959 gegenüber, daß sich die Situation in der Zwischenzeit grundlegend gewandelt habe. Sie lehnt eine Lösung des Problems durch die Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer ebenso ab ¹⁾, wie die Einführung einer Abgabe auf den Energieverbrauch, einer Wohnraumsteuer, einer Mietsteuer, einer gemeindlichen Kraftfahrsteuer oder einer Bodenwertzuwachssteuer.

- c) Das Modell eines neuen Gemeindefinanzsteuersystems soll, wie die Kommission darlegt, wieder im wesentlichen auf 3 Säulen beruhen, um eine gewisse Ausgewogenheit der Steuerkraft zu erreichen, wie sie von Popitz ²⁾ im Grundsatz eingeführt worden sei. Dieses System, das sich grundsätzlich bewährt hätte, habe sich im Laufe der Zeit nur von dem Grundgedanken fortentwickelt.
- d) Die Kommission entwickelt ihre Vorstellungen über ein Modell des neuen Gemeindesteuersystems an einer Gegenüberstellung der Entwicklung der Gewerbesteuer in einer eingehenden statistischen Übersicht.

1) Gutachten, Tz 364-371;

2) Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Gutachten erstattet den Studiengesellschaften für den Finanzausgleich;

Nach Popitz habe die Ausgewogenheit der 3 Säulen, Einkommen-, Grund- und Gewerbesteuer in einem Verhältnis von 1 : 3 : 3 gelegen. Für das Jahr 1959 errechnet die Gutachterkommission ein Verhältnis von 1 : 2 : 5 unter Berücksichtigung des direkten Anteils der Gemeinden an der staatlichen Einkommensteuer ¹⁾.

Von der dazu noch konjunkturempfindlichen Gewerbesteuer mache wiederum die Gewerbeertragsteuer den Hauptanteil aus. Die Kommission beanstandet diese Steuer aus systematischen Gründen und hebt die ungleichmäßige Gewichtsverteilung hervor.

Dies unterstreicht die Kommission mit eindrucksvollem Zahlenmaterial und kommt zu dem Ergebnis, daß die Gewerbeertragsteuer aufgehoben und die Gewerbelohnsummensteuer auf alle Gemeinden ausgedehnt werden soll.

- e) Im Anschluß daran behandelt die Kommission die Problematik um die Grundsteuer, die noch auf den alten Einheitswerten und den Grundsteuerbefreiungen für den Wohnungsbau fußt und die, wie

1) Gutachten, Tz 372 - 399;

sich aus dem oben angegebenen Verhältnis ergibt, hinter der Gewerbesteuer weit zurückgeblieben ist ¹⁾.

Die Kommission setzt sich dabei ohne besonderen Nachdruck für eine zeitgemäß bemessene Grundsteuer ein - sie soll angeglichen und erhöht werden - , obwohl sie sich der Aussichtslosigkeit hinsichtlich der baldigen Realisierung dieses Vorschlags, wie den resignierenden Feststellungen zu entnehmen ist, voll bewußt ist.

- f) Als Ersatz für den Wegfall der Gewerbeertragsteuer schlägt die Kommission die Einführung einer der modernen Gesellschaftsstruktur entsprechenden Gemeindeeinkommensteuer vor. Die angestrebte Breitenwirkung könne nur durch eine nach dem Einkommen oder nach dem Verbrauch bemessene allgemeine Gemeindesteuer erreicht werden. Dabei müsse ein wesentlicher Mangel der Gewerbesteuer, nämlich eine unvertretbare Ungleichmäßigkeit in der Höhe der Steuereinnahmen je Einwohner vermieden werden. Deshalb komme auch eine Parallelsteuer zur staatlichen progressiven Einkommensteuer nicht in Betracht. Die Kommission bietet deshalb als Lösung eine Gemeindeeinkommensteuer in dem unteren proportionalen Teil der staat-

1) Gutachten, Tz 400 - 409;

lichen Einkommensteuer an. Das bedeutet, daß der Höchstbetrag der Gemeindesteuer dort enden soll, wo der progressive Tarif der Einkommensteuer einsetzt, somit bei 19 %. Diese Steuer soll den Wohnsitzgemeinden zufließen, womit das Gemeindesteueraufkommen in ein Verhältnis zu der Zahl der Einwohner gebracht würde. Damit würde die Finanzschwäche industrieärmer Gemeinden aufgebessert, das Aufkommen von Industriegemeinden aber geschwächt werden.

Bei der Ausgestaltung der Steuer sollen 3 Gesichtspunkte entscheidend sein:

1. Sie soll der steuerlichen Leistungsfähigkeit angepaßt werden, so daß soziale Härten vermieden werden.
2. Durch die Steuer soll die Steuerbelastung des Steuerzahlers nicht steigen.
3. Es sollen keine unzumutbaren Verwaltungskosten entstehen.

Diese 3 Gesichtspunkte würden in dem Kommissionsvorschlag berücksichtigt sein.

Den Höchstsatz der Gemeindeeinkommensteuer erreicht ein Lediger bereits bei einem Einkommen von 8.010,-- DM jährlich. Er zahle zur Zeit

insgesamt 1.202,-- DM Einkommensteuer und bei angenommenen 38 % des proportionalen Teils würde der Höchstbetrag der darauf entfallenden Gemeindeeinkommensteuer 460,-- DM ausmachen. Bei der Zugrundelegung des oben angenommenen Hundertsatzes von 38 würde damit in etwa der Ausfall der Gewerbeertragsteuer von 5,5 Milliarden DM ausgeglichen.

Bei einem Hundertsatz von 48 würden etwa 7 Milliarden DM Steuern eingehen. Damit der Vorschlag einer echten Gemeindesteuer entspreche, sollen die Gemeinden innerhalb des Rahmens von 80 bis 120 die Hebesätze eigenverantwortlich festsetzen und beschließen können. Beschließt die Gemeinde einen Hebesatz von 120, so erhöht sich nach dem Vorschlag die Einkommensteuer entsprechend. Der örtliche Spielraum innerhalb der Hebesätze mache bei einem Steuersatz von 38 % für den Ledigen nur 92,-- DM aus.

Die Hebesätze sollen außerdem in einem angemessenen und ausgewogenen Verhältnis zu den Gemeindesteuerhebesätzen stehen. Die von der Kommission vorgeschlagene Steuer soll als Teil der allgemeinen Einkommensteuer von den Finanzämtern erhoben werden.

Die Kommission beschäftigt sich auch mit den Bedenken, die gegen diese Steuer erhoben werden können.

Die Einkommensteuer hat von allen Steuern unter konjunkturpolitischen Aspekten die größte Bedeutung. Deshalb sollte sie möglicherweise allein dem Bund zufließen. Dagegen wendet die Kommission ein, daß die Einkommensteuer nach Art. 106 GG hinsichtlich des Aufkommens wegen der staatsrechtlichen Struktur eine gemeinsame Steuer von Bund und Ländern sei, an der die Gemeinden schon von Verfassungs wegen über die Länder beteiligt sind. Daneben könne der Bund durch Bundesgesetz die Tarife ändern. Dem Einwand, daß dadurch einer Steuerharmonisierung entgegengewirkt wird, begegnet die Kommission mit dem Hinweis auf das Prinzip der Selbstverwaltung. Diesem gebühre dann der Vorrang vor der Einheitlichkeit, wenn sich der Bewegungsspielraum in engen Grenzen halte. Die Ausweitung der Steuer auf alle Einwohner lehnt die Kommission, um soziale Härten zu vermeiden, ab. Im übrigen seien die politisch auf dem Steuerwege zu interessierenden Kreise in aller Regel einkommensteuerpflichtig. Daß die Gemeindesteuer nicht das gleiche Wachstum aufweise wie die Gewerbebeertragsteuer, sieht die Kommission als Vorteil und nicht als Nachteil an, wenn auch der proportionale Teil nicht in dem Maße an dem allgemeinen Wachstum teilgenommen hat wie der progressive Teil der Einkommensteuer.

Im Anschluß daran verdeutlicht die Kommission nochmals die Problematik mit einer Übersicht über die Entwicklung der gemeindlichen Finanzwirtschaft ¹⁾.

Sie stellt fest, daß der gemeindliche Investitionsbedarf überdurchschnittlich angewachsen ist, der mit den steigenden Ansprüchen der Bevölkerung an die Daseinsvorsorge durch den Staat zusammenhängt.

Der Städtetag beziffere den Investitionsbedarf der Gemeinden vom Jahre 1966 bis zum Jahre 1975 auf 216 Milliarden DM, allein im Verkehrsbereich werde der Bedarf für die nächsten 10 Jahre mit fast 54 Milliarden DM angegeben. Daneben stehen die ständig steigenden Aufwendungen für Kultur, Wohnungsbau und öffentliche Einrichtungen, wobei das Problem der Städtedesanierung nicht enthalten ist. Durch die seitherige unzureichende Finanzausstattung sei die Schuldenlast der Gemeinden ganz erheblich gestiegen. Die Kommission sieht deshalb in der Verstärkung der kommunalen Finanzmasse von 2 Milliarden DM eine dringende Notwendigkeit.

Daran knüpft die Kommission noch allgemeine Erwägungen zur Durchführung der Gemeindefinanzreform ²⁾, wobei sie das allgemeine Modell noch-

1) Gutachten, Tz 433-453;

2) Gutachten, Tz 454-472;

mals erläutert und auf die Durchführungsschwierigkeiten eingeht.

Durch die ab 1.1.1970 geltende Finanzreform sind, wie bereits dargelegt, die anstehenden Probleme nicht gelöst worden. Lediglich die Finanzkraft der Gemeinden wurde generell etwas verbessert.

C. Die juristischen Zusammenhänge

1. Die hier nur oberflächlich aufgezeigten Zusammenhänge haben in der Vergangenheit dazu beigetragen, daß die Diskussion und die Kritik an dem Zentralproblem der Finanzreform, der Gewerbesteuer, selten mit juristischen Argumenten und Überlegungen geführt wurde.

- a) Die Gewerbesteuer wird im allgemeinen mit dem juristischen Argument bekämpft, daß sie gegen den in Art. 3 Abs. 1 GG niedergelegten Gleichheitssatz verstoßen würde. Sie wird als eine ungerechte Sondersteuer des gewerblichen Mittelstandes empfunden ¹⁾, die nur einer kleinen Minderheit von Staatsbürgern auferlegt sei. Diese Betrachtungsweise ist nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen, wie das oben angegebene Zahlenmaterial beweist. Mir erscheint auch das Gegenargument als zu oberflächlich, die Steuerpflicht treffe nämlich in der Mehr-

1) für viele Dresbach a.a.O., S. 32;

zahl nur juristische Personen, bei denen der Gleichheitsgrundsatz nicht direkt anwendbar sei ¹⁾. Eine solche formale Betrachtungsweise widerspricht dem § 1 Abs. 3 StAnpG und erkennt außerdem, daß hinter den juristischen Personen natürliche Personen stehen, die sich auf den Gleichheitsgrundsatz berufen können.

Auf der anderen Seite kann auch mit der Berufung auf den Gleichheitsgrundsatz nicht ohne weiteres die Verfassungswidrigkeit des Gewerbesteuergesetzes abgeleitet werden. In einem Rechtsstaat mit parlamentarischer, demokratischer Verfassung hat der Gesetzgeber grundsätzlich das Recht, das staatliche Leben nach seinem Ermessen im Rahmen der Verfassung frei zu gestalten ²⁾.

Nach meiner Ansicht läßt sich allerdings die Frage nach der Rechtmäßigkeit der Gewerbesteuer erst dann sicher beantworten, wenn zuvor die dogmatische und systematische Einordnung der Gewerbesteuer feststeht. Danach kann geklärt werden, wo nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ³⁾ die Grenze

1) Grunewald a.a.O., S. 10;

2) Maunz-Dürig, Art. 20, RdNr. 117-123, insbesondere RdNr. 118 mit weiteren Hinweisen; Klein a.a.O., S. 109 mit Hinweisen auf die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, so BVerfGE 2, 226; 3, 19; 3, 58 (135);

3) Klein a.a.O., S. 132 mit zahlreichen Hinweisen;

des gesetzgeberischen Ermessens gezogen werden muß, insbesondere da die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als Objektsteuer dem geltenden Steuerrecht mit der zentralen Einkommensbesteuerung fremd ist. Der Objektsteuercharakter ist das Unterscheidungsmerkmal zur Einkommensbesteuerung. Ist der Objektsteuercharakter nicht mehr aufrechtzuerhalten, könnte sich der Steuerpflichtige eher auf eine nach Art. 3 GG verbotene Doppelbesteuerung und eine Verletzung der Steuergerechtigkeit berufen.

Ergibt die vorliegende Untersuchung eine Systemwidrigkeit, muß dies nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als ein Indiz für die Willkürlichkeit gewertet werden. Erst nach dem Ergebnis der Überprüfung der Gewerbesteuer als Objektsteuer kann dann die Grenze des gesetzgeberischen Ermessens abgesteckt werden ¹⁾.

Damit ist auch der eindeutige Zusammenhang des hier zu untersuchenden Themas mit den eingangs dargestellten Zusammenhängen zur Gemeindefinanzreform nachgewiesen.

1) BVerfGE Bd. 9, S. 20 { 28 };
Bd. 9, S. 201 { 207 };

b) In der Diskussion um die Gewerbesteuer darf also die Frage nach der Systemgerechtigkeit und die Frage nach der dogmatischen Einordnung nicht außer Acht gelassen werden. Dies gilt vor allem auch deshalb, weil die Gewerbesteuer bereits vor der Schaffung des Grundgesetzes der Bundesrepublik Deutschland existierte. Erst nach der Überprüfung dieser Probleme dürfte folgerichtig eine Diskussion über die Konsequenzen, Auswirkungen und Möglichkeiten einer Reform geführt werden. Dies gilt vor allem deshalb, weil aus der Wesensart der Gewerbesteuer in Literatur und Rechtsprechung bedeutsame Folgerungen gezogen werden. Man begegnet immer wieder dem Hinweis auf den angeblichen Real-, Sach- und Objektsteuercharakter. So halten die Finanzgerichte eine Reihe von einkommensteuerlichen Vorschriften ungeachtet der Verweisung in § 7 GewStG nicht für anwendbar, weil dies dem Charakter der Gewerbesteuer entgegenstehen würde ¹⁾. Immer wieder wird auf die Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 3.7.1926 hingewiesen ²⁾. Hier beschäftigt sich das Gericht mit der Rechtsnatur der Ertragsteuer als einer Objektsteuer,

1) So mit eingehender Begründung für viele BFH vom 11.12.56 BStBl 1957 III, 105 = BB 1957, S. 250 = EFG 1956, S. 212;

2) RFHE 38, S. 120;

die auf die Erfassung einer Quelle abstelle. Der Reichsfinanzhof rechtfertigte sie mit dem steuerlichen Zweckgedanken, daß sich hier Leistung und Gegenleistung des Steuerpflichtigen und der Gemeinde gegenüberstehen würden. Die Gewerbesteuer stelle sich als eine Art Beitrag dar, bei der ein Schuldenabzug nicht zugelassen werden dürfe, weil sie sonst den Charakter einer Teileinkommensteuer erhalte. Ein Verlustvortrag sei deshalb unzulässig, weil er also dem Wesen der Objektsteuer widerspreche. Dieser Auffassung folgten auch ältere Darstellungen in der Literatur ¹⁾. Mittlerweile ist ein Verlustabzug im Gewerbesteuerrecht zulässig, ohne daß die herrschende Meinung aber die Gewerbesteuer heute für eine Teileinkommensteuer hält. Auch die neueren Kommentierungen sehen in ihrer Mehrzahl die Gewerbesteuer als eine Objektsteuer an und rechtfertigen sie mit dem sogenannten Äquivalenzprinzip ²⁾. Sie schließe infolgedessen auch die Erträge aus Fremdkapital ein. Deshalb sei die Behandlung der Hinzurechnungen und Kürzungen, insbesondere die Behandlung der Dauerschulden und Dauerzinsen gerechtfertigt ³⁾.

1) Hog-Arens, Die Preußische Gewerbesteuer, S. 111;

2) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Hübl, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, S. 5;

3) Hammers, Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln 1962, S. 5 ff, S. 12 ff;

Aus alledem ergibt sich, daß der behauptete Rechtscharakter der Gewerbesteuer nicht nur für den Ausschluß einkommensteuerlicher Vorschriften eine Rolle spielt, nicht nur für die Auslegung der am meisten umkämpften und kritisierten Vorschriften des Gesetzes, nämlich der §§ 8 und 12 GewStG von Bedeutung ist, sondern wegen seines behaupteten Gegenseitigkeitsverhältnisses von Steuerpflichtigem und Gemeinde für die gesamte Diskussion der Gemeindefinanzreform beachtet werden muß.

D. Begriffserklärung

In der Diskussion werden immer wieder 4 allgemeine Begriffe für die Rechtsnatur der Gewerbesteuer gebraucht: Realsteuer, Sachsteuer, Objektsteuer und Ertragsteuer.

Der Begriff Realsteuer wird in Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG und in Art. 106 Abs. 6 GG gebraucht. Das Grundgesetz knüpft hier an die Neugestaltung der Gewerbe- und Grundsteuer im Jahre 1936 an, die als Realsteuerreform bezeichnet wurde und übernimmt den § 1 Abs. 3 AO aus dem Jahre 1931.

Die Ausgestaltung einer Steuer als Realsteuer ist aber nirgends rechtlich definiert worden. Der Begriff bildete sich nach der französischen Revolution und drückte aus, daß dem Adel und der Geistlichkeit, den ehemaligen Großgrundbesitzern, keine Privilegien mehr zustanden ¹⁾.

Im 19. Jahrhundert haben sich aber seine Bedeutung und sein Inhalt gewandelt, so daß man später damit die Anknüpfung an sogenannte Realien erklären wollte. Nach meiner Ansicht ist es aber nicht zulässig, wenn man darüber hinaus den weiteren Schluß ziehen will, daß die Gewerbesteuer als Realsteuer den Gewerbeertrag und das Gewerbekapital - losgelöst von seinem Rechtsträger und dessen persönlichen Verhältnissen - erfassen muß ²⁾.

Dies zeigt ein Vergleich mit der Grundsteuer, die nach Art. 105 GG auch eine Realsteuer ist. Hier wurde aber den persönlichen Verhältnissen nach § 26 GrStG und der Grundsteuererlaßverordnung im Gegensatz zur Gewerbesteuer besonders Rechnung getragen. Daraus ergibt sich also, daß mit dem Begriff Realsteuer lediglich der Oberbegriff für Grund- und Gewerbesteuer verstanden werden kann. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob außer der Grund- und Gewerbesteuer noch andere Realsteuern geschaffen werden können oder ob der Begriff ausschließlich als Oberbegriff für

1) Eckhardt, Der Betriebsberater, S. 134, mit Hinweis auf Schmölders, Allgemeine Steuerlehre;
2) so aber BFH BStBl 1968 II, S. 184;

die Grund- und Gewerbesteuer gilt ¹⁾).

Das Wort ist dem § 1 Abs. 3 AO entliehen, der die Grundsteuer und die Gewerbesteuer als Realsteuern bezeichnet. Auch in § 3 Abs. 3 Nr. 1 bis 7 und Abs. 4 AO werden die Realsteuern offensichtlich lediglich als Oberbegriff für die Grund- und die Gewerbesteuer angesehen, für die als Gemeindesteuern diese besonderen Verweisungsvorschriften notwendig waren. Aus diesen Vorschriften könnte man höchstens ableiten, daß die Realsteuern immer Gemeindesteuern sein müssen. Einen Inhalt über die Steuergläubigerschaft hinaus, insbesondere die Ausgestaltung des Steuergegenstandes und die Festlegung auf gewisse Personenkreise als Steuerschuldner, ergeben sich aber aus den Vorschriften nicht. Es ist auch unwahrscheinlich, daß sich der Gesetzgeber zu mehr in dieser Weise festlegen wollte, zumal im Jahre 1931 bei Erlaß der Reichsabgabenordnung ²⁾ in den Gliedstaaten noch sehr unterschiedliche Gewerbesteuertatbestände galten. Gerade die Rechtszersplitterung war ein wesentliches Argument für die Inangriffnahme der Realsteuerreform. Aber damit wurde der Begriff Realsteuer nicht eindeutig definiert. Man kann sich sehr wohl eine Gewerbesteuer vorstellen, die wie in den damaligen süddeutschen Staaten vor dem Jahre 1936 die per-

1) dazu für viele Maunz-Dürig Art. 105;., Rdnr. 38, mit Hinweis auf BVerfGE Bd. 3, S. 438, und die gegenteiligen Auffassungen der Literatur;

2) Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 (RGBl 1931 I, S. 101);

sönliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners weitgehend berücksichtigte und nicht so sehr auf die Fiktion eines Ertrages oder Kapitals beim Steuergegenstand abstellen würde.

Man übersetzt Realsteuer auch häufig mit Sachsteuer und gebraucht beide Begriffe synonym ¹⁾. So angewandt, sollen sie ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal zu den Personalsteuern sein. Es soll grundsätzlich im Gegensatz zu den Personalsteuern "nicht so sehr" an die persönliche Leistungsfähigkeit des Besteuereten, sondern an die im Gesetz "beschriebenen Sachen" angeknüpft werden ²⁾. Die vorsichtige Formulierung "nicht so sehr" ist aber auch keine geeignete, klare und eindeutige Definition. Zwar wird in der Begründung des Entwurfs zum reichseinheitlichen Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936 ³⁾ in der Überschrift von einer Realsteuerreform gesprochen, aber schon in den Erläuterungen wird dann außer von der Realsteuer an anderer Stelle von der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer gesprochen, ohne daß damit auch etwas anderes gemeint sein könnte.

Bei den Definitionsversuchen wird nirgends mehr gesagt, als daß das Objekt, die Sache oder etwas Reales nach § 2 GewStG, der Steuergegenstand ist ⁴⁾.

1) Blümich-Boyens, -Steinbring-Klein-Hübl, Einleitung XVIII bis XIX und zu § 2 I 1 S. 16;

2) vorsichtige Formulierung siehe Maunz-Dürig, Art. 105, Rdnr. 38;

3) RGBI 1936 I, S. 996;

4) Bickel, HdB der FW II, S. 403 ff, 416 f, 422;

Mit dem ebenfalls häufig gebrauchten Begriff Ertragsteuer verbindet man als Steuergegenstand gemeinhin den Ertrag eines Unternehmens, obwohl auch er nur im Gegensatz zur Personensteuer betrachtet werden darf ¹⁾.

Am häufigsten wird die Gewerbesteuer als Objektsteuer bezeichnet. Dieser Begriff wurde schon nach der Gewerbesteuerverordnung in Preußen vom 6. Mai 1926 ²⁾ gebraucht - bereits vorher wurde er in Lübeck verwendet - , womit man auf den sich langsam durchsetzenden Trend, vor allem in Preußen, hinweisen wollte, daß die persönlichen Verhältnisse bei der Gewerbesteuer weniger Bedeutung haben sollten. Dabei ist gerade für die Verhältnisse in Preußen zu berücksichtigen, daß die kleinen Gewerbebetriebe seit der Reform von 1820 von der Gewerbesteuer befreit waren ³⁾. Von diesen Betrieben waren keine hohen Steuerleistungen zu erwarten. Steuerpflichtig waren nur die Unternehmen mit hohen Gewinnaussichten. Bei denjenigen Gewerben, deren Zahl selbst bei niedrigem Ertrag ständig zunahm, wurde zwar auch die Gewerbesteuer erhoben, aber nur um die Zahl der Unternehmen zu lenken. Damit waren bei der Gewerbesteuer subjektsteuerliche Elemente berücksichtigt worden, die im

1) Bühler-Strickrodt, Bd. 1, S. 180;

2) Frielinghaus-Sogemeier, Die Neue Gewerbesteuerverordnung in Preußen vom 6. Mai 1926;

3) vgl. Aust, Berlin 1923, S. 23 ff;

Laufe der Zeit zwar verändert wurden, im Prinzip aber bis heute den Charakter der Gewerbesteuer mitbestimmen. Das Gewerbesteuergesetz von 1891 kannte in § 44 sogar noch die Ermäßigung oder den Erlaß der Steuer bei Tod oder Krankheit des Inhabers ¹⁾.

Es ist also schon hier festzuhalten, daß der Begriff Objektsteuer sich zu einer Zeit entwickelte, als die Gewerbesteuer noch eine Ergänzung der Personalbesteuerung darstellte ²⁾, nur die dort noch nicht ausreichend erfaßten Personenkreise gewerbesteuerpflichtig waren und bereits viele subjektsteuerliche Elemente im Gewerbesteuergesetz enthalten waren.

Die Rechtsprechung gebrauchte den synonymen Begriff Sach- und Objektsteuer soweit ersichtlich erstmals in den Jahren 1932 ³⁾ und 1937 ⁴⁾. Im Jahre 1940 prägte sie den Begriff Sachsteuer als Gegensatz zu einer Personensteuer ⁵⁾. Hier wird auch von dem besonderen Zweck und dem verschiedenartigen Wesen dieser beiden Steuerarten gesprochen. Es zeigt sich hier, daß die Rechtsprechung von dem sogenannten Objektsteuercharakter und der Unterscheidung zu den Personalsteuern ziemlich spät Kenntnis nimmt, was aber aus der noch aufzuzeigenden historischen Entwicklung verständlich wird.

1) Gaede, Die Gewerbesteuer besonders im Verhältnis zur Einkommensteuer;

2) Gaede a.a.O., S. 67, mit Hinweis auf die Begründung zum Gewerbesteuergesetz von 1891;

3) RFHE Bd. 32, S. 100 (103);

4) RFH RStBl 1938, S. 356;

5) RFH RStBl 1940, S. 134;

Auch die neuere Rechtsprechung gebraucht die Begriffe nicht mit eindeutigen Inhalt. Während der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 4. Mai 1965 ¹⁾ davon spricht, daß es dem Wesen einer Realsteuer entspreche, den objektiven Gewerbeertrag zu ermitteln, spricht der Bundesfinanzhof ²⁾ andererseits von der verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden Objektsteuer. In einem anderen Urteil ³⁾ weist er dann auf die Ausgestaltung der Realsteuer als Objektsteuer hin und erläutert dazu, daß es der Objektsteuercharakter verlange, wenn der Betrieb als solcher, losgelöst von den Beziehungen zu seinem Rechtsträger, von der Steuer erfaßt werde. Zuletzt hat der Bundesfinanzhof ⁴⁾ erklärt, daß die Gewerbesteuer deshalb eine Realsteuer sei, weil die Steuer unabhängig von dem Rechtsträger und dessen persönlichen Verhältnissen berechnet werde. Das Gericht erläutert weiter, daß die Gewerbesteuer eine Sachsteuer sei, weil die persönlichen Verhältnisse unberücksichtigt blieben und eine Objektsteuer sei, weil der Steuergegenstand an den Gewerbebetrieb anknüpfe.

1) BFH BStBl 1965, III, S. 417;

2) BFH HFR 1965, Nr. 262; S. 318;

3) BFH BStBl 1966, III, S. 630;

4) BFH BStBl 1968, II, S. 184;

Es zeigt sich hier also, daß die Begriffe selbst von der Rechtsprechung innerhalb kürzester Zeit nicht einheitlich gebraucht und ausgelegt werden. Mit Recht weist Eckhardt ¹⁾ auf die mißverständlichen Begriffe wie Real-, Sach- und Ertragsteuer hin, die als Oberbegriffe mit nicht mehr eindeutigem, rechtlichem Inhalt ausgefüllt sind, als daß sie der Abgrenzung zu anderen Steuern dienen. Jedenfalls kann entgegen dem Bundesfinanzhof der Realsteuer keineswegs die Bedeutung zukommen, den objektiven Ertrag einer Sache zu erfassen. Die Grundsteuer erfaßt als Realsteuer auch die ertraglosen Grundstücke. Die wörtliche Übersetzung von Real oder Realien ergibt auch keine eindeutige Klärung.

Der Begriff Sachsteuer ist schon insoweit falsch, als der Gewerbebetrieb keine Sache, allenfalls eine Summe von Mobilien und Immobilien und Rechten, darstellt.

Noch mißverständlicher ist der Begriff Ertragsteuer, da der Gewerbesteuer der Reinertrag gerade nicht zugrundegelegt wird ²⁾. Das Abstellen auf objektive Gesichtspunkte beim Steuergegenstand, dem Gewerbebetrieb, nach § 2 GewStG ergibt sich lediglich aus dem Begriff Objektsteuer. Die anderen Begriffe wie Realsteuer, Sachsteuer und Ertragsteuer sollten nicht mit einem Inhalt ausgefüllt werden, der für diese Oberbegriffe nur mißverständlich ist.

1) Eckhardt, Der Betriebsberater 1965, S. 134;

2) Bühler-Strickrodt, Bd. 1, S. 180;

E. Die Geschichte der Gewerbesteuer unter besonderer Berücksichtigung des Objektsteuercharakters

1. Für das Verständnis einer Steuer ist die geschichtliche Entwicklung, insbesondere die der Gewerbesteuer von maßgebender Bedeutung. Zwar könnte man der Auffassung zuneigen, daß eine geschichtliche Betrachtungsweise für eine Steuer ohne Bedeutung sei. Diese Meinung gewinnt man insbesondere dann, wenn man davon ausgeht, daß eine Steuer auch dann nicht abgeschafft wird, wenn sich aufgrund der historischen Betrachtungsweise ergibt, daß sich die Tatsachen, die zur Einführung der Steuer führten, mittlerweile völlig verändert haben. Trotzdem darf der eher finanzwissenschaftliche Aspekt, nämlich von dem nicht sinkenden, sondern dem steigenden Einnahmebedarf des Staates auszugehen, nicht zu einer Vernachlässigung der historischen Auslegung führen. Ohne daß es hier einer allgemeinen Rechtfertigung bedarf, ist für die derzeitige öffentliche Diskussion auch eine historische Betrachtung der Gewerbesteuer vom rechtswissenschaftlichen Standpunkt her unerlässlich. So kann man ohne die Kenntnis der Geschichte der Gewerbesteuer keine sichere systematische und dogmatische Einordnung der Steuer vornehmen.

Gerade für eine Überprüfung des althergebrachten Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer und für eine Feststellung der durch das Grundgesetz neu-gezogenen Grenzen des gesetzgeberischen Ermessens, ist eine historische Betrachtung von großer Wichtigkeit. Hier kann es sich zeigen, daß sich die möglicherweise ehemals richtigen Argumente für die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als Objektsteuer völlig verändert haben und im Hinblick auf das Grundgesetz nicht mehr aufrecht-erhalten werden können.

2. Pfeiffer ¹⁾ deutet es als böses Omen, daß die erste Gewerbesteuer im weitesten Sinne, welche in der Geschichte vorkommt, die Prostitution traf. In Athen waren diese Häuser einer besonderen Steuer unterworfen. Auch in Rom kannte man diesen steuerpflichtigen Tatbestand. Unter Caligula mußten dann auch die nicht in öffentlichen Häusern untergebrachten Prostituierten eine solche Steuer entrichten ²⁾. Mit dieser Abgabe war natürlich noch nicht der Begriff Gewerbesteuer verbunden. Unter den späteren Kaisern entwickelte sich daraus die sogenannte *lustralis collatio* (eine fünfjährige Abgabe), die allgemeine Steuer für alle Händler und Gewerbe-

1) Pfeiffer, S. 189;

2) Hüllmann, S. 54;

treibenden. Die Abgaben wurden mit den besonders günstigen Einkommensverhältnissen der Steuerpflichtigen begründet. Die Leistungsfähigkeit der Person und nicht der Ertrag einer Sache oder eines Objektes war für diese Abgabe entscheidend, wenn man sie in das heutige System vergrößernd einordnen will. Eine Objektsteuer waren diese Steuern nicht.

3. a) Im Mittelalter kann die Gewerbesteuer in den Städten nur im Zusammenhang mit der Stadtgeschichte betrachtet werden. Die Städte erhielten vom Kaiser oder Landesherrn Gewerbeprivilegien und zahlten für den Schutz gewisser Gewerbe an den Staat Abgaben, die sie zum Teil ihrerseits wieder auf die Zünfte umlegten ¹⁾. So gab es bereits im Jahre 1093 in Bamberg eine Handwerks- und Gewerbesteuer ²⁾. Daraus ergibt sich, daß diesen Abgaben nach Einführung der Gewerbefreiheit keine Rechtfertigung mehr zugrundelag.

Im heutigen Sinne waren diese allgemeinen Abgaben entweder eine Art Vermögensteuer oder eine Gebühr, die neben anderen Steuern entrichtet werden mußte.

1) von Moltke, S. 274;

2) Rau, Bd. II, S. 390;

- b) Eine andere Entwicklung vollzog sich auf dem Lande. In der Zeit der Hussitenkriege unternahmen die deutschen Kaiser verzweifelte aber erfolglose Anläufe, eine allgemeine Vermögen- und Einkommensteuer in Form einer Subjektsteuer für jedermann einzuführen ¹⁾. Damals waren die allgemeinen Lasten, wie die des Heeres, der Gerichte und der Friedensbewahrung noch an Grund und Boden geheftet. Ein Gewerbe hatte sich noch nicht so entwickelt, als daß daran eine Steuerpflicht angeknüpft werden konnte. So war der Grundbesitz der Finanzierungsträger öffentlicher Aufgaben geworden. Der Grundeigentümer erwarb mit diesen Pflichten zugleich entsprechende Rechte. Dies führte dann zu einer Verdinglichung der hoheitlichen Gewalt. Die mittelalterlichen Feudalherren konnten sich aber auf Grund ihrer starken Stellung gegen die Einführung einer allgemeinen Steuer erfolgreich wehren, die sie, wie ihre Untertanen in gleicher Weise, zu einer Personalsteuer, also einer Einkommensteuer, herangezogen hätte. Sie sahen jede sie betreffende Steuer als eine Zumutung und eine Einschränkung ihrer Privilegien an. Der Adel und die Reichsritterschaft haben mit ihrem Widerstand die Einführung einer Personalsteuer, also einer Einkommensteuer, verhindert.

1) vgl. im folgenden Gneist, S. 3-6;

Dem Kaiser fehlte aber auch jedes geeignete Organ, die Steuer schätzen und eintreiben zu lassen. In dem Verhältnis des Kaisers zur Bevölkerung waren die Reichsstände immer dazwischen geschaltet. Aus diesem Grunde wurden alle Steuern immer nur einem begrenzten Gebiete und dem dazugehörigen Bevölkerungskreis auferlegt. So wurde lediglich der Grund und Boden besteuert, ohne daß es auf die persönliche Leistungsfähigkeit ankam. Auf den Reinertrag aus dem Boden wurde keine Rücksicht genommen. Trotz verwüsteter Felder und Mißernten mußten die Bauern hohe Steuerlasten tragen.

Diese Steuern führten zu einer engen Verbindung der Reichsstände mit deren Gebietshoheit, wodurch sich eine weitere Verdinglichung der Steuern entwickelte. Aus diesem Grunde wurden statt der angestrebten Subjektsteuern immer nur Objektsteuern geschaffen, die auf gewisse feste Sätze beschränkt waren und mit einem Hoheitsgebiet verbunden waren.

Auch die Steuern der einzelnen Landesherren waren Objektsteuern, da die Ritterschaft ebenso gegen die Einführung einer allgemeinen Subjektsteuer war, und dem Landesherrn ebenfalls kein geeignetes Organ zur Einschätzung und Eintreibung der Steuern zur Verfügung stand.

4. a) In Frankreich wurde im Jahre 1791 eine Patentgebühr eingeführt, die als ein Vorläufer der heutigen Gewerbesteuer angesehen wird ¹⁾. In dem Gesetz ²⁾ wurde in Artikel 3 die Steuerpflicht in amtlicher Übersetzung wie folgt definiert: "Im ganzen Umfange der Republik sollen diejenigen, welche den Handel, die Industrie, die Gewerbe oder Professionen treiben, die in dem Tarif, der gegenwärtigen Gesetze angehängt ist, bezeichnet worden, gehalten seyn, sich mit einem Patent zu versehen und die Gebühren, die für diejenige Klasse des Tarifs, zu welcher sie gehören, fixiert sind, nach Maßgabe der Bevölkerung ihrer Gemeinde, zu bezahlen; oder ohne Rücksicht auf die Bevölkerung für den Handel, die Industrie, die Gewerbe oder Professionen, die im Tarif in keine Klasse gesetzt wurden."

In Artikel 5 wurde weiter festgelegt, daß sich die Patente aus fixen und verhältnismäßigen Gebührensätzen zusammensetzen. Sie zusammen galten für alle diejenigen Berufsgruppen, die in die ersten 5 Klassen eingereiht wurden, während die fixe "Gebühr" nur von der 6. Klasse an abwärts zu zahlen war. Die verhältnismäßige Gebühr betrug 1/10 des Mietwertes.

1) Will, S. 14, Wagner, Bd. 3, S. 469 ff;

2) Recueil des réglemens et arrêtés, émanés du commissaire du gouvernement dans les quatre nouveaux Départemens de la rive gauche du rhin, VIII^e tome, 15^e et 16^e cahiers, Straßbourg an VII de la Republique (eine andere Sammlung konnte leider nicht beschafft werden.) (Sammlung der Verordnungen und Beschlüsse, erlassen durch den Regierungskommissar in den vier neuen Departementen des linken Rheinufers, 8. Teil, Heft 15 und 16);

Der Gebühr waren folgende Personen zumen nicht
unterworfen:

Die Beamten und Angestellten des öffentlichen
Dienstes, die Ackerleute und Bauern für den Ver-
kauf ihrer Ernte, die Kommiss, die Arbeiter auf
Lohn und die anderen besoldeten Personen, die
Maler, Stecher und Bildhauer als Künstler, die
Gesundheitsoffizianten der Armeen oder Spitäler,
die Hebammen, die Pferdepostmeister, die Fischer,
die Spinner, Schuhflicker, Kleinhändler und
Wäscherinnen ¹⁾.

Die Erteilung des Patenten war mit der betreffen-
den Person verbunden, wie in dem Gesetz ausdrück-
lich festgelegt wurde ²⁾. So bedurften auch mehre-
re Mitinhaber einer Firma jeder für sich eines be-
sonderen Patenten. Dem Bürger genügte aber ein
Patent, selbst wenn er verschiedenen Berufen nach-
ging. In diesem Fall mußte er lediglich ein Patent
für den Beruf haben, der mit dem höheren Gebühren-
satz belegt war ³⁾.

Die Verwaltungen waren auch berechtigt, diejenigen
Bürger, die die Unmöglichkeit nachwiesen, die Ge-
bühr ihrer Klasse zu bezahlen, diese in die nächst-
niedrigere Klasse einzustufen ⁴⁾.

1) Art. 29 daselbst;

2) Art. 25 daselbst;

3) Art. 24 daselbst;

4) Art. 40 daselbst;

Mit diesem Patent durfte der Bürger in der gesamten Republik Handel treiben und seinem Beruf nachgehen. Die Quittung über die in seiner Heimatgemeinde bezahlte Patentgebühr diente ihm als Ausweis ¹⁾. Die Zahlung der Patentgebühr war auch für die Erlangung des Rechtsschutzes durch die Gerichte eine wichtige Voraussetzung ²⁾. Ein Zehntel der reinen Einnahmen aus den Patentgebühren diente den Gemeinden zur Bestreitung ihrer "Lokalausgaben" ³⁾.

Aus alledem ergibt sich, daß die Patentgebühr nicht mit einer Objektsteuer vergleichbar ist. Bei der verhältnismäßigen und auch bei der fixen Gebühr kam es auf die persönliche Leistungsfähigkeit an, da die Verwaltungen berechtigt waren, die fixe Gebühr einer Klasse auf die Gebühr der nächst niedrigeren Klasse herabzusetzen. Aber auch diese konnte wiederum ermäßigt werden.

Da die Bezahlung der Gebühr eine Voraussetzung dafür war, in der Republik Handel treiben oder seinen Beruf ausüben zu dürfen, handelt es sich hier um keine Steuer im heutigen Sinne. Der Inhaber des Patents erhielt eine Berufserlaubnis und damit eine Gegenleistung für die Entrichtung der Gebühr. Die Unterscheidung zwischen Steuer

1) Art. 27;

2) Art. 37;

3) Art. 41;

und Gebühr war auch schon dem damaligen französischen Steuerrecht bekannt. Damals gab es im Gegensatz zur Patentgebühr noch Grund-, Personal-, Aufwand-, Mobiliar-, Fenster- und Türsteuern. Allerdings ist festzuhalten, daß sich die Patentgebühr von der ursprünglich einmaligen Abgabe zu einer laufenden Abgabe mit Steuercharakter entwickelte, da sie jedes Jahr neu erhoben wurde.

Daraus folgt, daß die Patentgebühr kaum ein Vorläufer unserer Gewerbesteuer ist, noch daß sie als eine Objektbesteuerung gewertet werden kann, wie dies aber in der zitierten Literatur behauptet wird. Sie war keine Ertragsteuer, sondern eine Personalsteuer mit Gebührencharakter. Sie hatte keine selbständige, sondern lediglich eine zusätzliche Bedeutung im damaligen Steuersystem.

- b) Für die Untersuchung ist es noch aufschlußreich, daß auch die damalige Grundsteuer in Frankreich kaum Merkmale einer Objektbesteuerung aufwies. Nach Artikel II des Grundsteuergesetzes ¹⁾ wurde die Grundsteuer oder Grundauflage, wie sie genannt wurde, allen Grundstückseigentümern nach der Maßgabe ihres Einkommens aus dem Grundstück auferlegt. Das reine Einkommen der Grundstücke war das,

1) Recueil des réglemens et arrêlés III éme tome 27 Bulletin Mayence 1797 (Sammlung der Verordnungen und Beschlüsse 3. Band, 27. Bulletin Mainz 1797);

was dem Eigentümer nach Abzug der Anbau-, Aussaat-, Ernte- und Unterhaltungskosten an dem rohen Ertrag übrigblieb ¹⁾. Das reine Einkommen wurde nach dem Mittelbetrag mehrerer Jahre errechnet ²⁾. Der Ertrag wurde dann für jede Nutzungsart gesondert von den sogenannten Austeilern auf örtlicher Ebene und unter Berücksichtigung der oben angeführten Faktoren besonders geschätzt ³⁾. Bei der Schätzung des Einkommens von Weinbergen wurden vom Rohertrag auch die Düngungs- und Unterhaltskosten neben den Kosten für außerordentliche Arbeiten abgezogen. Davon wurde weiterhin noch ein Fünfzehntel für den jährlichen Verderb, für die teilweise vorgenommenen Neuanpflanzungen und für die Ertragsausfälle abgezogen. Erst von der so errechneten Ertragszahl wurde die Grundsteuer berechnet ⁴⁾.

Sehr interessant ist in diesem Zusammenhang, daß die Grundeigentümer gegenüber ihren Gläubigern berechtigt waren, die gezahlte Grundsteuer an den zu leistenden "Zinsen" abzusetzen ⁵⁾.

1) Art. III des oben angeführten Gesetzes;

2) Art. IV;

3) Sechster Titel Art. LVI bis XCVI;

4) Art. LXI;

5) Art. XCVII und Art. XCVIII;

Von der Steuerpflicht waren die seit 15 Jahren wüsten und nicht bewirtschafteten Güter völlig befreit ¹⁾. Die Grundsteuer wurde von der Verwaltung, aber auch auf Antrag, dann herabgesetzt, wenn der Eigentümer mit Verlust gewirtschaftet hatte ²⁾. Dafür waren sehr genaue und für die damalige Zeit schon erstaunlich rechtsstaatliche Verfahrensvorschriften vorgesehen, die einen umfassenden Rechtsschutz des Bürgers gegenüber der Verwaltung gewährleisten sollten.

Aus alledem ist zu entnehmen, daß auch die Grundsteuer, die bald als Realsteuer bezeichnet wurde, in der damaligen Zeit keine Objektsteuer im heutigen Sinne war, obwohl sie auf den Ertrag des Grundstücks abgestellt wurde. Da es bei der Ertragsberechnung nicht auf das Roheinkommen, sondern auf den Reinertrag ankam und die allgemeinen Verluste berücksichtigt wurden, waren in dieser Steuer auch Merkmale einer Personalsteuer enthalten. Obwohl der Steuergegenstand, das Grundstück, ein Objekt, eine Sache oder eine Realie war, kann man weder die damalige Grundsteuer noch die Gewerbe- oder Patentsteuer als eine Objektsteuer ansehen.

1) Art. CXII;

2) Bulletin Nr. XXIII, Dritter Titel,
Art. XXIV ff;

5. In England wurde die Gewerbesteuer im Jahre 1798 als Unterfall der allgemeinen Einkommensteuer eingeführt. Sie war als Personalsteuer ausgestaltet.

Oesterreich griff das französische Beispiel auf und führte im Jahre 1813 eine Industrial- und Gewerbesteuer ein. Auch hier waren die subjektsteuerlichen Elemente vorherrschend.

Nach dem Ende der napoleonischen Kriege existierten in allen Kontinentalstaaten Europas Gewerbesteuern, wodurch das Gewerbeeinkommen zusätzlich zum Grundeinkommen besteuert wurde.

6. In Deutschland wurde im Jahre 1755 von Justi ¹⁾ der Gedanke an eine allgemeine Gewerbesteuer zum ersten Mal erwogen.

a) Sie wurde in Preußen nach dem Vorbild der französischen Patentsteuer durch das Edikt vom 2. November 1810 eingeführt. Sie war in einem 6 Klassen umfassenden Tarif eingeteilt. Ähnlich wie die französische Patentsteuer waren damit Merkmale einer Subjektsteuer mitberücksichtigt, da die Klasseneinteilung von der Leistungsfähigkeit der Bürger ausging. Das Gesetz von 1810 enthielt den Grundsatz, daß jedes Gewerbe steuer-

1) J.H. von Justi, Staatswirtschaft § 288;

pflichtig ist, sofern es nicht ausdrücklich für steuerfrei erklärt wurde. Mit der Lösung des Gewerbescheins wurde ebenso wie bei der französischen Patentsteuer die persönliche Erlaubnis erteilt, das in der entsprechenden Klasse aufgeführte Gewerbe zu betreiben. Während der Tarif für die erste Klasse zwischen 1 und 1 2/3 Talern schwankte, wurde die Gewerbesteuer für die 6. Klasse auf 96 bis 200 Taler festgesetzt ¹⁾. Diese Steuer war von den Reformern nur als eine Ergänzung zu der geplanten Einkommensteuer gedacht und nicht als ein Teil eines selbständigen Ertragsteuersystems geplant worden. Der Ertrag war nicht zur Grundlage der Steuerpflicht gemacht worden. Da nicht die Leistungsfähigkeit des einzelnen, sondern lediglich die seiner Klasse entscheidend war, kann man in dieser Steuer eine eingeschränkte Objektsteuer sehen, obwohl sie auch subjektsteuerliche Elemente aufweist.

- b) Im Jahre 1820 trat an die Stelle der allgemeinen Gewerbesteuer jetzt die Klassensteuer, eine Vorläuferin der späteren Einkommensteuer ²⁾. Erst jetzt kam das seit Jahrhunderten in vergeblichen

1) Holtzendorff, Bd. 2, 2. Teil, S. 174;

2) Schiefer in Hdb. d. K W u P, Bd. III, S. 308;

Anlaufen gesuchte Prinzip der Besteuerung, einen jeden Bürger nach seiner persönlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern, mehr zur Geltung. Die Entwicklung ging somit immer mehr von der Objektsteuer mit gewissen subjektsteuerlichen Elementen weg, zu einer Personalsteuer. Mit dem Gesetz vom 20. Mai 1820 über die Einrichtung des Abgabenwesens wurde durch § 9 unter C a die durch das Edikt von 1810 eingeführte allgemeine Gewerbesteuer wieder aufgehoben und in § 1 bestimmt, daß eine anderweitige Gewerbesteuer erhoben werden sollte. Das daraufhin ergehende Gesetz vom 30. Mai 1820 hob nicht nur die Lösung der Gewerbescheine auf, sondern bestimmte auch die Gewerbesteuerpflicht in einer ganz anderen Weise. Während bis dahin der Grundsatz gegolten hatte, daß jedes Gewerbe der Steuerpflicht unterliege, sofern es nicht ausdrücklich befreit war, so wurde jetzt das entgegengesetzte Prinzip eingeführt, wonach jedes Gewerbe als steuerfrei angesehen wurde, sofern es nicht ausdrücklich für gewerbesteuerpflichtig erklärt wurde. Nach diesem Gesetz wurde versucht, die Steuer nach dem wirklichen Ertrag eines jeden Gewerbebetrieb abzuschätzen. Dem Gesetzgeber erschien es damals noch „untunlich“, den Reinertrag der einzelnen Geschäfte speziell zu „eruiieren“ ¹⁾. Deshalb hielt man sich

1) Held in Bluntschli's Staatswörterbuch, Bd. 2, S. 78;

an verschiedene äußere Merkmale und setzte für die einzelnen Gewerbe die Steuern besonders fest. Das sehr komplizierte System sah im wesentlichen so aus:

Gewerbesteuerpflichtig waren nur die Händler, die Gastwirte, die Handwerker mit mehreren Gehilfen, die Müller, die Schiffer, die Fracht- und Lohnfuhrunternehmer, die Pferdeverleiher und die Hersteller von Waren, die direkt zum Verkauf kamen. Die damals wirtschaftlich sehr bedeutsamen Bergwerke und Privateisenbahnfirmen unterlagen besonderen Steuern. Ausgenommen waren damals zum Beispiel die Brennereien und im Gegensatz zu Frankreich die freien Berufe.

Die Steuerveranlagung dieser Berufe wurde nun nach der Größe der Ortschaften oder der Städte, in denen sich der Betriebssitz befand, in 4 Abteilungen verschieden vorgenommen. Innerhalb der Abteilungen erfolgte die Verteilung der Steuern nach gesetzlich festgelegten Mittel- und niedrigen Sätzen für jedes Gewerbe gesondert. Der Mittelsatz war von der Gesamtheit der Steuerpflichtigen im Durchschnitt innerhalb eines örtlich bestimmten Bezirks aufzubringen. Dieser Mittelsatz wurde mit der Gesamtzahl der Gewerbebetriebe multipliziert, um die insgesamt aufzubringende Steuersumme des Bezirks zu errechnen.

Wenn einzelne Gewerbetreibende den Mittelsatz nicht aufbringen konnten, zahlten sie den Niedrigstsatz, während der Ausfall durch die anderen Steuerpflichtigen gedeckt werden mußte. Bei der Abschätzung des Ertrages wurden folgende Merkmale berücksichtigt:

1. Die Größe des fixen Kapitals oder die Größe des Betriebes, zum Beispiel die Zahl der Spindeln und Webstühle oder die Zahl der Pferde oder die Lademöglichkeit eines Schiffes nach Tonnen.
2. Die Menge der verbrauchten Roh- und Hilfsstoffe oder der Fertigprodukte.
3. Die Anzahl der Gehilfen und Arbeiter.
4. Die Größe des Absatzes, somit der erzielte Umsatz.

Die Verteilung der Steuern auf den einzelnen Gewerbesteuerpflichtigen nach diesen Merkmalen war die Aufgabe der sogenannten Steuergesellschaften, in der der Betroffene in aller Regel bei der Festsetzung mitwirken konnte. Aus alledem ergibt sich im Vergleich zur Patentsteuer, daß man nunmehr bestrebt war, dem wirklichen Reinertrag nahe zu kommen, ohne daß man einen strengen Deklarationszwang und staatliche Kontrollmaßnahmen zur Ermittlung des Reinertrages einführen mußte.

Die Gewerbesteuer war grundsätzlich als sogenannte Ertragsteuer ausgestaltet. Man ging von einer besonderen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Gewerbe aus ¹⁾ und legte die Steuer nach Maßgabe des geschätzten oder vermuteten Reinertrages auf eine bestimmte Erwerbsquelle um. Auf die persönlichen Gesamtverhältnisse des Steuerpflichtigen wurde grundsätzlich keine Rücksicht genommen. Als Ertragsteuer waren zum Teil auch die sogenannten Kapitalrenten und Lohnsteuern ausgestaltet, die aber einen Schuldenabzug bei der Berechnung der Steuer zuließen ²⁾. Sie waren deshalb nur partielle Ertragsteuern. Dem Prinzip der Leistungsfähigkeit war aber insoweit Rechnung getragen worden, daß durch die Klassen- und die Bezirkkaufteilungen und die Steuergesellschaften in verstärktem Maße die persönlichen Verhältnisse von Bedeutung waren. So erhielt die Gewerbesteuer eine Zwischenstellung zwischen Ertrag- und Personalsteuer.

Aus dieser Zeit stammt auch die noch heute vertretene Auffassung, mit der Gewerbesteuer würde der Reinertrag an der Quelle getroffen werden,

1) von Bilinski, S. 151; diese Meinung wurde später auch von Fuisting (Die preußischen direkten Steuern), Bd. 3, Kommentar zu den Gewerbesteuergesetzen, Anm. 4 zu § 1 GewStG vom 24.6.1891 (GS 1891 S. 205) vertreten;

2) Held in Bluntschli's Staatswörterbuch, Bd. 3, S. 647;

wobei es nicht entscheidend sei, ob die Quelle im Einzelfall auch genutzt würde. Auch die sogenannte Fundustheorie wurde in dieser Zeit begründet, indem die Auffassung vertreten wurde, daß eine Personalsteuer die damalige Großindustrie nur unzulänglich heranziehen könnte. Deshalb müsse eine Vermögensteuer - sie wurde als Realsteuer angesehen - auf das sogenannte fundierte Einkommen bezogen werden ¹⁾.

Aber schon damals wurde sehr eingehend darüber diskutiert, ob man nicht auch die persönliche Leistungsfähigkeit mehr berücksichtigen ²⁾ und die Ertragsteuern mit Personalsteuern sinnvoll kombinieren sollte. Allerdings wurde dann aber sofort als Gegenargument die Schwierigkeiten und Kosten der Veranlagung vorgebracht. Man tröstete sich im allgemeinen damit, daß eine milde und schonungsvolle Veranlagung bei niedrigen Steuerfüßen keine allzu große Ungerechtigkeit ergeben würde.

Durch die Reform von 1820 erhielt aber die Gewerbesteuer in Preußen zunächst die Stellung, die sie noch heute besitzt, formell eine Objektsteuer, materiell eine Steuer vom Ein-

1) von Bilinski, S. 254, mit weiteren Hinweisen;

2) von Bilinski, S. 271; Held in Bluntschli's Staatswörterbuch, Bd. 2, S. 79;

kommen. Während die Erteilung des Gewerbescheins oder Gewerbepatents an die Person anknüpfte, begann nunmehr die Entwicklung, das Objekt, das heißt den Betrieb, zu besteuern. Die Ursache dieser Entwicklung lag insbesondere in dem immer steigenden Finanzbedarf. Aber auch die Rechtfertigung der Gewerbesteuer mit Hilfe der Äquivalenztheorie war hier von Bedeutung. Wenn nämlich die Gewerbetreibenden verhältnismäßig mehr Vorteile aus den Anlagen und Anstalten der Gemeinden zögen als die übrigen Gemeindeangehörigen und diese die Gemeinschaft entsprechend höher mit Ausgaben belasten würden, und sie auch eine besondere Leistung - die Gewerbesteuer - zur Finanzierung der Gemeinschaftsaufgaben tragen müßten, habe dies auch für diejenigen Betriebe zu gelten, die in einem Jahr zufällig mit Verlust oder mit Fremdkapital arbeiten würden. Das Gegenleistungsprinzip führte somit grundsätzlich zu einer Verneinung des persönlichen Leistungsprinzips und zur Entwicklung als Objektsteuer.

- c) Da durch die kasuistische Ausgestaltung und durch den Klassenschematismus sehr häufig eine ungerechte Behandlung der Steuerpflichtigen erfolgte, wurde durch den preußischen Finanzminister Miquel eine große Steuerreform in An-

griff genommen und durchgeführt. Rechtsgrundlagen waren das Gewerbesteuergesetz von 1891, das Gesetz wegen Aufhebung direkter Staatssteuern vom 14. Juli 1893 ¹⁾ und das preußische Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893 ²⁾.

Als Steuerbemessungsmaßstab wurden nun der Ertrag und das Gewerbekapital eingeführt. Ab 1. Juni 1885 wurde das Aufkommen aus den Gewerbesteuern den Gemeinden überlassen. Miquel ³⁾ wurde bei seinem Reformwerk von folgenden Grundgedanken geleitet:

Es sei zweckmäßig, und es entspreche dem Wesen von Reich, Ländern und Gemeinden, wenn das Reich seine Aufgaben durch Zölle und indirekte Steuern, die Gliedstaaten ihren Bedarf durch Personalsteuern und die Gemeinden ihren Haushalt durch Realsteuern und Personalsteuern sowie indirekte Steuern, Gebühren und Beiträge bestritten. Dies sei die Folge der Aufgabenteilung von Reich, Ländern und Gemeinden.

Für die hier allein interessierende Gewerbesteuer wurde mit der Zuweisung an die Gemeinden die Äquivalenztheorie als Rechtfertigung für

1) GS 1893, S. 119;

2) GS 1893, S. 152;

3) Denkschrift Miquel's, abgedruckt in Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 126, S. 282;

die objektive Besteuerung auch im Gesetz verankert, wie sich aus dem Kommunalabgabengesetz ergibt. Die Gewerbesteuer sollte von den "Objekten" erhoben werden, denen die Tätigkeit der Gemeinde besonders zugute kamen. Allerdings sollten auch die übrigen in der Gemeinde ansässigen Bürger in einem angemessenen Verhältnis durch eine Besteuerung ihres Einkommens herangezogen werden. So hieß es dann auch in Art. 39 der Ausführungsanweisung zum Kommunalabgabengesetz ¹⁾: "Ausgaben, die durch alle Gemeindeangehörigen verursacht würden, seien durch die Einkommensteuer zu decken, während diejenigen "Aufwendungen, die ausschließlich oder doch ganz überwiegend dem Grundbesitz und Gewerbebetrieb zum Vorteil" gereichten, lediglich durch Realsteuern zu finanzieren seien."

Miquel wollte also die nach der persönlichen Leistungsfähigkeit ausgestaltete Einkommensteuer als Grundlage der Staatssteuern benutzen, während bei der Kommunalbesteuerung neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch das Äquivalenzprinzip, wie es dem Wesen und den Aufgaben der Gemeinden entspreche, berücksichtigt werden sollte. Mit der objektiven Ausgestaltung der

1) abgedruckt bei Adickes, S. 110;

Gewerbsteuer sollten die Gemeinden eine stabile und konjunkturunempfindliche Steuer in der Hand haben.

Durch Ministerialverordnung ¹⁾ wurden die Gemeinden angewiesen, die Realsteuern zur Finanzierung der Projekte zu verwenden, die den Realsteuerschuldnern besondere Vorteile brachten. Im Haushaltsplan sollten die einzelnen Einnahmen und Ausgaben nach dem einzelnen Zweck klassifiziert werden.

Diese Regelung und Herausstellung des Äquivalenzprinzips rief schon damals starke Kritik hervor ²⁾, zumal es auch früher in der Wissenschaft nicht einhellig bejaht wurde.

Bilinski ³⁾ hat sich eingehend mit diesen Thesen auseinandergesetzt, die von den volkswirtschaftlichen Kongressen, insbesondere im Jahre 1864 in Hannover, vertreten wurden.

Allerdings wendet sich Bilinski ⁴⁾ damit nicht gegen jede Realsteuern, indem er das Prinzip

1) Scholz, Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 126, S. 282;

2) Will, S. 30, mit Hinweis auf Preuß;

3) Bilinski, S. 114 ff, mit der Darstellung der Gesamtentwicklung und vielen weiteren Hinweisen;

4) Bilinski, S. 269 ff;

der Gegenleistung ablehnt und auch bei den Gemeindesteuern für das Leistungsfähigkeitsprinzip eintritt. Er geht nämlich von einer speziellen vorgegebenen Leistungsfähigkeit des Grundbesitzers und Gewerbesteuerpflichtigen aus. Auch er verneint deshalb eine Berücksichtigung des Existenzminimums oder einen Abzug von Passivzinsen. Das Existenzminimum möchte er lediglich im staatlichen Steuersystem als unterste Besteuerungsgrenze anerkennen. Wenn es auch bei den Realsteuern Eingang fände, so würde nach Bilinski das Existenzminimum in ungerechter Weise zweimal abgezogen werden. Der Abzug von Passivzinsen dürfte bei einer staatlichen Ertragsteuer ebenso wie der Schuldenabzug gestattet sein, da der Kapitalgeber auch noch auf andere Art vom Staat besteuert werden könne. Dies gelte aber nicht für die Gemeinden.

Daraus ergibt sich, daß Bilinski im Prinzip dann nichts gegen eine volle Berücksichtigung der speziellen persönlichen Verhältnisse einzuwenden hat, wenn dadurch kein steuerfreier Raum und somit keine erneute Ungerechtigkeit in der Lastenverteilung eintritt. Diese Nichtberücksichtigung der Schuldzinsen sieht Bilinski offensichtlich als eine Besteuerung des Kapitals an, wenn es auch nicht bei dem Kapitalgeber, sondern bei dem Kapitalnehmer getroffen wird.

Wichtig ist aber noch, daß diese objektive Gestaltung ihre Rechtfertigung im Äquivalenzprinzip fand und sogar eine strenge haushaltsmäßige Trennung der Einnahmen und Ausgaben, die den Gewerbesektor betrafen, durchgeführt wurde. Die allgemeinen Ausgaben wurden durch die Einkommensteuer finanziert. Auch die Gegner der Äquivalenztheorie bejahten im Prinzip eine objektive Ausgestaltung, da es sich um eine Gemeinde- und keine Staatssteuer handelte.

7. In den anderen Ländern war auch zum Teil bereits eine Gewerbesteuer eingeführt worden, so 1815 in Bayern und Baden, oder wurde erst später geschaffen, so 1821 in Württemberg, 1827 in Hessen-Darmstadt und 1834 in Hannover. Diese landesgesetzlichen Regelungen waren nicht nur hinsichtlich des Steuergegenstandes und der Steuertarife, sondern auch hinsichtlich der Steuerberechtigung uneinheitlich und verschieden. In Baden, Bayern und Württemberg war die Gewerbesteuer eine Landessteuer.

Das Ende der unterschiedlichen Entwicklung im gesamten Reich begann sich mit der sogenannten Erzberger'schen Finanzreform vom Jahre 1920 abzuzeichnen. Mit dieser Reichssteuerreform wurde den Ländern die Einkommensteuer und Vermögensteuer entzogen und dem Reich zugewiesen. Mit

der Zentralisierung der Staatsaufgaben ging gleichzeitig ein erhöhter Finanzbedarf des Reiches einher. Damit ging man bewußt über die oben beschriebenen Vorstellungen von Miquel zur Steuerverteilung zwischen Reich, Ländern und Gemeinden hinweg. Mit dem Landessteuergesetz vom 30. März 1920 ¹⁾ wurden die Länder und die Gemeinden auf die Realsteuern verwiesen. Mit einer Novelle zum Landessteuergesetz von 1923 ²⁾ und dem entsprechenden Finanzausgleichsgesetz ³⁾ wurde nun den Ländern erstmals die einheitliche Ausgestaltung der Gewerbesteuern vorgeschrieben. Nach § 10 FAG sollten die Realsteuern nicht nach einkommensteuerartigen Grundsätzen erhoben werden. Einzelne Länder hatten aber noch viele subjektsteuerlichen Gesichtspunkte bei der Ausgestaltung der Gewerbesteuer berücksichtigt. Nunmehr durfte aber nicht mehr auf die allgemeine steuerliche Leistungsfähigkeit bei der Gewerbesteuer zurückgegriffen werden. Trotzdem wurde die Gewerbesteuer in den einzelnen Ländern immer noch unterschiedlich geregelt und gehandhabt.

1) RGBI 1920 I, S. 402;

2) RGBI 1923 I, S. 483;

3) Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden vom 23.6.1923 (RGBI 1923 I, S. 484);

Durch den verlorenen Krieg und die ungeheuer gestiegenen Aufgaben, so insbesondere die Folgen aus der Geldentwertung und die großen Wohlfahrtsaufgaben durch die Arbeitslosigkeit, mußten die Realsteuern besonders angehoben werden. Da den Gemeinden jetzt weder eine Einkommensteuer noch die Zuschläge zur staatlichen Einkommensteuer zustanden, dienten die Realsteuern fast allein der Finanzierung der Aufgaben. Damit konnte auch die ursprüngliche Idee von der Äquivalenzsteuer bei den Realsteuern nicht mehr beachtet werden.

Der preußische Finanzminister Popitz kehrte in seinem Gutachten ¹⁾ zum Finanzausgleich bei der Gewerbesteuer wieder zum Äquivalenzprinzip zurück, weil bei der Gewerbesteuer enge Wechselbeziehungen zwischen Steuerobjekt, dem Gewerbebetrieb und der Gemeindewirtschaft bestünden. Er war der Auffassung, daß die Gewerbesteuer nach konstanten Merkmalen ausgestaltet werden müsse, wobei die Schulden bei der Berechnung des Kapitals nicht abgezogen werden dürften. Der Ertrag könne nach einem bestimmten Prozentsatz vom Anlage- und Betriebskapital bestimmt werden. Dies würde dazu führen, daß auch Betriebe, die keinen Er-

1) Popitz, S. 123;

trag erzielen würden, gewerbesteuernpflichtig seien. Dies beruhe auf dem Äquivalenzprinzip. Die Gewerbebetriebe würden durch die Zahl der Arbeiter die Ausgaben für Polizei, Schul-, Wohlfahrts- und Verkehrswesen auch dann beeinflussen, wenn sie mit Fremdkapital oder ohne Ertrag arbeiten würden. Das sogenannte Leistungsfähigkeitsprinzip gelte für die Gewerbebesteuer nur insoweit, als sie in einzelnen Ländern für Staatszwecke und nicht für Gemeindeaufgaben genützt werde. Damit es aber nicht mehr zu Überspannungen bei der Gewerbebesteuer komme und das Äquivalenzprinzip verlassen werde, schlug Popitz gleichzeitig ein festes System von Beziehungen zu den übrigen Gemeindesteuern vor. Damit wollte er der Überforderung der Gewerbebetriebe einen automatisch wirkenden Riegel vorschieben.

8. Mit dem Gewerbesteuerrahmengesetz vom 1. Dezember 1930 ¹⁾ unternahm der Gesetzgeber den Versuch, eine einheitliche Regelung durchzusetzen. Dieses Gesetz wurde jedoch nur von Oldenburg und Mecklenburg übernommen. Ein

¹⁾ Die Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1930 (RGBl I S. 517) enthält in Kapitel III des 3. Teils Vorschriften über die Gewerbebesteuer, die als Gewerbesteuerrahmengesetz bezeichnet werden; siehe auch die VO vom 17. Februar 1932 (RGBl I S. 73) und § 2 des Gesetzes vom 24. Januar 1935 (RGBl I S. 23);

reichseinheitliches Gewerbesteuerrecht wurde erst durch Gewerbesteuergesetz ¹⁾ vom 1. Dezember 1936 zum 1. April 1937 eingeführt. Durch dieses Gesetz war die Gewerbesteuer als reine Gemeindesteuer ausgestaltet worden. Das preußische System wurde für das gesamte Reich übernommen. Die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners wurde von nun an in ganz Deutschland nicht mehr berücksichtigt. Bis zum Erlass dieses Gesetzes hatten vor allem die süddeutschen Staaten die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners anerkannt und die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer noch weitgehend abgelehnt. Bis zu diesem Zeitpunkt war die Gewerbesteuer noch nicht reichseinheitlich als Objektsteuer anerkannt.

Wegen des Krieges wurde dann das Gewerbesteuerrecht in materieller und formeller Hinsicht durch die Verordnung zur Vereinfachung der Gewerbesteuer vom 19. März 1943 ²⁾ geändert. Diese Verordnung wurde durch die Verordnungen zur Erhebung der Gewerbesteuer in vereinfachter Form vom 31. März 1943 ³⁾ und vom 16. November 1943 ⁴⁾ ausgefüllt. Danach wurde die

1) RGBI 1936 I, S. 979;

2) RGBI 1943 I, S. 150;

3) RGBI 1943 I, S. 237;

4) RGBI 1943 I, S. 684;

Festsetzung und die Erhebung der Gewerbesteuer in Abänderung der Realsteuerreform vom 1. Dezember 1936 den Finanzämtern vom 1. April 1943 an übertragen. Danach wurde das Aufkommen auf die einzelnen Gemeinden nach den Gewerbesteuergrundzahlen, die nach dem Jahre 1942 ermittelt wurden, verteilt.

Diese Vereinfachungsverordnungen wurden durch Art. III § 4 des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27. Dezember 1951 (Gewerbesteueränderungsgesetz) ¹⁾ aufgehoben, nachdem vorher schon die meisten Länder durch Landesgesetz den alten Rechtszustand wieder herbeigeführt hatten. Nach § 5 dieses Gesetzes obliegt die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital vom 1. Januar 1952 an wieder den Gemeinden.

9. Aus alledem ergibt sich, daß die Gewerbesteuer ursprünglich mehr eine Objektsteuer war, da die persönlichen Verhältnisse im Mittelalter weniger berücksichtigt werden konnten. Dagegen ist die sogenannte Patentgebühr oder Patentsteuer in Frankreich eine mehr auf die Person des Gewerbetreibenden abgestellte Steuer gewesen. So war durch die Einteilung

1) BGBl 1951 I, S. 996;

der Steuerpflichtigen in Steuerklassen schon eine gewisse Abstufung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit gewährleistet. Mit dieser Steuer hatte endlich auch der Gedanke der Leistungsfähigkeit Eingang ins Steuerrecht gefunden. Außerdem gab es neben den fixen Gebührensätzen auch die verhältnismäßige Gebühr. Sie war ausdrücklich als eine persönliche Gebühr ausgestaltet. Bei mangelnder Leistungsbzw. Zahlungsfähigkeit konnte der Steuerpflichtige in eine niedrigere Klasse zurückgestuft werden.

Auch in Preußen war die Gemeindesteuer von Anfang an mehr eine Subjekt- als eine Objektsteuer. Erst mit der Bejahung des von Anfang an sehr umstrittenen Äquivalenzprinzips wurde die Gewerbesteuer immer mehr eine Objektsteuer. Sie wurde erst durch die Satzungsgewalt der Gemeinden - um die Steuereinnahmen zu erhöhen - in Preußen nach und nach eine Objektsteuer, indem die Schulden nicht mehr vom Gewerbeertrag abgezogen werden durften.

In Bayern und Hamburg dagegen durften die Dauerschulden bis zum Erlaß des Gewerbesteuergesetzes vom 1. Dezember 1936 ¹⁾ vom Gewerbe-

1) RGBl 1936 I, S. 979;

ertrag abgezogen werden. Daraus folgt, daß man zumindest bis zu diesem Zeitpunkt keineswegs von dem einheitlichen Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer in Deutschland sprechen kann.

Wenn in der Begründung zu dem Gesetzentwurf vom 1. Dezember 1936 auf die eindeutige Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts zu dieser Frage hingewiesen wird ¹⁾, so läßt sich daraus noch nichts herleiten, zumal diese Rechtsprechung nur für ein Teilgebiet Deutschlands Geltung hatte. So prägte noch das preußische Oberverwaltungsgericht in seiner Entscheidung vom 18. Juni 1901 folgenden Leitsatz ¹⁾:

"Das Anlage- und Betriebskapital umfaßt begrifflich nicht nur das dem Betrieb gewidmete Aktivvermögen, sondern auch die Geschäftsschulden. Nur der Überschuß des ersteren über die letzteren stellt das Anlage- und Betriebskapital dar."

Dies entnahm das Oberverwaltungsgericht dem Art. 17 der Ausführungsanweisung zum preußischen Gewerbesteuergesetz. Diese Vorschrift

1) OVG, Bd. 39, S. 80 (83);

bestimmte, daß bei der Berechnung des Anlage- und Betriebskapitals von den dem Betriebe dauernd bestimmten Werten die laufenden Schulden abzuziehen sind. Nach Art. 10 der Ausführungsverordnung zum Ergänzungsteuergesetz sind in diesem Sinne nicht nur die dauernden, sondern auch die vorübergehenden Schulden beim Betriebskapital als abzugsfähig anzusehen, soweit sie zur Gründung, Verbesserung, Erweiterung oder Fortsetzung des Betriebes aufgenommen wurden.

Bei dieser Entscheidung wurde der sogenannte Objektsteuernarakter der Gewerbesteuer weder angesprochen noch angedeutet. Es ging in der Entscheidung lediglich um eine Auslegung des § 13 des preussischen Gewerbesteuergesetzes vom 24. Juni 1891 in der Fassung vom 14. Juli 1893 ¹⁾:

"Das Anlage- und Betriebskapital umfaßt sämtliche den betreffenden Gewerbebetriebe dauernd bestimmten Werte."

In diesem Zusammenhang war allerdings auch der § 12 des obigen Gesetzes, der in einzelnen die

¹⁾ Erläuterung, S. 165;

Ertragsermittlung vorschrieb, zu berücksichtigen. Dort hieß es, daß Zinsen für die Anlage- und Betriebskapitalschulden, ganz gleich, ob dem Gewerbetreibenden selbst oder einem Dritter gehörend, nicht abzugsfähig sind.

Die Rechtsprechung änderte sich erst mit der Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts vom 4. Oktober 1912 ¹⁾. Der Leitsatz lautet:

"Wie der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung angenommen hat, sind die Gemeinden befugt, in den von ihnen erlassenen Steuerordnungen den Begriff des Anlage- und Betriebskapitals abweichend von den Vorschriften des § 23 GewStG festzusetzen."

Der VIII. Senat gab dabei ausdrücklich die oben zitierte Entscheidung des II. Senats auf, ohne das Plenum anzurufen, weil der VIII. Senat zwischenzeitlich durch eine Änderung der Geschäftsverteilung die Gemeindegewerbesteuerangelegenheiten zu entscheiden hatte und er somit Nachfolger des II. Senats geworden war. Nunmehr erklärte der Gerichtshof, daß das Anlage- und Betriebskapital nur die dem Betriebe dauernd gewidmeten Werte umfasse und

1) OVG, Bd. 62, S. 350 (353);

die laufenden Geschäftsschulden bei der Ermittlung der Höhe des Anlage- und Betriebskapitals abzuziehen seien. Der Grund hierfür liege darin, daß die im laufenden Geschäftsverkehr auf Kredit beschafften Werte den Bestand des Aktivvermögens nur insoweit erhöhen, als sie den Wert der geschuldeten Gegenleistung übersteigen würden. Wenn aber nun die örtliche Steuerordnung vorsehen, daß sämtliche, d.h. nicht nur die dauernd, sondern auch die nur vorübergehend dem Gewerbebetriebe gewidmeten Werte als Anlage- und Betriebskapital gelten sollen, sei eine andere Auslegung erforderlich. Dann würden auch die im Kreditwege beschafften Werte das Anlage- und Betriebskapital erhöhen, und die Geschäftsschulden dürften nicht abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts durften also nur Schulden aus laufenden Geschäften abgezogen werden. Während es früher auf den Wortlaut der örtlichen Steuerordnung nicht ankam, ergab sich nunmehr, daß die Rechtsprechung auf den Wortlaut der einzelnen örtlichen Steuerordnungen entscheidend abstellte. Auch in der zuletzt zitierten Entscheidung ging man im Grundsatz noch nicht von dem Objektsteuercharakter der

örtlichen Gewerbesteuer aus. Diese neue Rechtsprechung griffen jetzt aber die Gemeinden auf und formulierten ihre Steuerordnungen in der Weise, daß die Geschäftsschulden nicht mehr abgezogen werden durften. Damit konnten die Gemeinden entscheidende Mehreinnahmen erzielen. Hier bahnte sich eine Entwicklung an, die von der Subjektsteuer wieder mehr wegführte und heute mit dem Objektsteuercharakter umschrieben wird, obwohl diese Tendenz schon früher seit dem Jahre 1891 sichtbar wurde. Dieser Linie folgte auch das Oberverwaltungsgericht ¹⁾ in seiner Entscheidung vom 14. Februar 1919 mit folgendem Leitsatz:

"Die Höhe des Anlage- und Betriebskapitals ist, wenn die Steuerordnung nicht bestimmt, welche Werte dazugerechnet werden sollen, unter Abzug der laufenden Schulden, nicht aber der zur Begründung, Verbesserung oder Erweiterung des Gewerbebetriebes aufgenommenen Schulden, zu ermitteln."

Wiederum wurde dieser Leitsatz mit der dem Rechtsstreit zugrundeliegenden örtlichen

1) OVG, Bd. 64, S. 275 (277);

Steuerordnung begründet. Darin war von dem gesamten in der Gemeinde verwendeten Anlage- und Betriebskapital gesprochen worden. Die Steuerordnung hatte nicht wie in dem oben beschriebenen Fall ¹⁾ bestimmt, daß zu dem Begriff Kapital sämtliche, auch die nur vorübergehenden, Werte zuzurechnen sind. Da die örtliche Steuerordnung den genauen Begriff Betriebs- und Anlagekapital selbst nicht festlegte, setzte sie ihn als gegeben voraus. So entnahm dann das OVG dem § 23 GewStG ²⁾, daß in einem solchen Fall zum Begriff Kapital nur die dauernd dem Gewerbebetrieb gewidmeten Werte gehören. Das OVG hat allerdings dabei die in der Entscheidung vom 4. Oktober 1912 ³⁾ niedergelegte Auffassung ausdrücklich aufgegeben. Nunmehr stand es auf dem Standpunkt, wenn eine örtliche Steuerordnung bestimme, daß das Anlage- und Betriebskapital sämtliche dem Gewerbebetrieb gewidmeten Werte umfasse, daß keine Geschäftsschulden abgezogen werden dürfen.

In dem hier entschiedenen Fall durften allerdings, so betont das OVG, die Schulden aus laufenden Geschäften abgezogen werden.

1) OVG, Bd. 39, S. 80 (83);

2) GewStG in der Fassung vom 24. Juni 1891 (GS 1891), S. 204;

3) OVG, Bd. 62, S. 350 (353);

Diese Rechtsprechung war dann so gefestigt, daß der Gesetzgeber später die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften einfügte und in Preußen die bereits oben beschriebene stärkere Entwicklung zur Objektsteuer begann, obwohl die subjektsteuerlichen Elemente auch nie völlig beseitigt wurden. Im Jahre 1923 wurde dann mit dem § 10 Finanzausgleichsgesetz den Ländern die Ausgestaltung der Gewerbesteuer nach einkommensteuerlichen Merkmalen verboten. Die persönliche Leistungsfähigkeit sollte bei dem ungeheuren Finanzbedarf nach dem 1. Weltkrieg und der Wirtschaftskrise nicht mehr berücksichtigt werden.

Mit der preußischen Gewerbesteuerverordnung vom 23.11.1923 wurden nun auch durch die §§ 5 und 6 erstmals die Hinzurechnungsvorschriften eindeutig in das Gesetz aufgenommen, die als Vorläufer der heutigen §§ 8 und 12 GewStG zu gelten haben. So kam es dann, daß das OVG mit seinem Urteil vom 28.5.1929 ¹⁾ folgenden Leitsatz prägte:

"Die Gewerbebesteuerung ist unabhängig von der persönlichen Leistungsfähigkeit des Be-

1) OVG GV Bl. Bd. 51, S. 62, Entscheidung zu §§ 5 Abs. 2 Ziffer a und b Abs. 2 Ziffer a der Preußischen GewStVO vom 23.11.1923 in der Fassung vom 19.3.1927;

triebsinhabers und beruht nur auf Merkmalen, die dem Betrieb als solchem entnommen werden."

Damit hatte sich die objektive Gewerbebesteuerung in Preußen auch in der Rechtsprechung durchgesetzt, die mit der Realsteuerreform vom 1.12.1936 in ganz Deutschland eingeführt wurde.

10. Aus der gesamten Entwicklung der Gewerbesteuer bis zum Erlass des Gewerbesteuergesetzes vom 1. Dezember 1936 ergibt sich somit folgendes:

1. Im Mittelalter war die Grundsteuer eine Objektsteuer. Die Gewerbesteuer war allerdings schon mit der Person des Gewerbesinhabers verbunden. Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit scheiterte an der Möglichkeit, eine solche Steuer zu erlassen, zu erheben und durchzusetzen.
2. Die als Vorbild der deutschen Gewerbesteuer angesehene französische Patentsteuer hatte mehr Merkmale einer Personal- als einer Objektsteuer. Danach führte die Entwicklung zur Einführung von Personalsteuern. Zunächst fehlte es jedoch noch

an den Durchsetzungsmöglichkeiten, um das Prinzip, nach der Leistungsfähigkeit zu besteuern, voll zu verwirklichen.

3. Für die Staatssteuern entwickelte sich jedoch sehr schnell das Besteuerungsprinzip nach der Leistungsfähigkeit. Für die Gewerbesteuer als Gemeindesteuer wurde von einem Teil der Literatur der Objektsteuercharakter mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt.
4. Auch ohne Anerkennung des schon immer umstrittenen Äquivalenzprinzips wurde zum Teil für die Gewerbesteuer der Objektsteuercharakter deshalb gefordert, weil die neben den anderen Gemeindesteuern noch zu zahlende Gewerbesteuer schon von vornherein die spezielle Leistungsfähigkeit eines Gewerbebetriebes und damit des Inhabers mitberücksichtige.
5. In anderen nichtpreußischen Ländern wurde das Objektsteuerprinzip zum Teil überhaupt nicht oder nicht konsequent durchgeführt.
6. Auch die Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts berücksichtigte zunächst nicht den Objektsteuercharakter,

indem das Gericht die Ausgestaltung der Gewerbesteuertatbestände weitgehendst den örtlichen Steuerordnungen überließ.

7. Entscheidend für die Entwicklung zur Objektsteuer war im Jahre 1923 der ungeheure Finanzbedarf der Gemeinden.
8. Erst mit der Realsteuerreform wurde in ganz Deutschland die Gewerbesteuer zu einer Objektsteuer, wobei die Durchbrechungen dieses Prinzips noch besonders zu untersuchen sind.
9. Die Gewerbesteuer und die Grundsteuer als Objektsteuer und die Einkommensteuer als Subjekt- oder Personalsteuer waren früher Teile eines in sich geschlossenen Systems, wobei die Gewerbesteuer zunächst nur die Aufgabe einer zusätzlichen oder ausgleichenden Besteuerung der besonders leistungsfähigen Personen oder Sachen hatte. Das Hauptgewicht lag bei der Einkommensteuer. Mit dem Anheben der Gewerbesteuer nach dem Kriege und mit der Erzberger'schen Finanzreform wurde dieses geschlossene System gestört. Die Gewerbesteuer wurde immer mehr die tragende Säule des Gemeindesteuersystems. Die später eingeführte Bürgersteuer hatte nie besondere Bedeutung erlangt.

F. Die Rechtfertigung der Gewerbesteuer

1. Die Rechtfertigung der Erhebung einer Steuer im allgemeinen und der Gewerbesteuer im besonderen braucht hier nicht im einzelnen untersucht zu werden. Bei dem Problem des Objektsteuercharakters geht es nicht um die Frage, ob die Gewerbesteuer erhoben werden darf, sondern um das Problem, wie diese Steuer ausgestaltet werden darf. Diese beiden Ausgangspunkte müssen getrennt behandelt werden, obwohl nicht geleugnet werden kann, daß auch die Rechtfertigungstheorien einen gewissen Einfluß auf den Inhalt und die Ausgestaltung der Gewerbesteuer ausgeübt haben. Dies gilt zwar weniger für die sogenannte Opfer- oder Leistungsfähigkeitstheorie, trifft aber für die Fundustheorie zu. Indem diese Theorie die Gewerbesteuer mit der "Vorbelastung fundierten Einkommens" ¹⁾ rechtfertigt, weil die Einkommensteuer nicht die Quellen der Einkünfte besteuere, müßten die höheren Erträge aus einem Gewerbebetrieb stärker belastet werden. Hier wird also die Besteuerung der Person von der Besteuerung der Quelle getrennt.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 24. Januar 1962 ²⁾ über die Hinzurechnung der

1) Ammon, 2. (besonderer) Teil, S. 40;

2) BVerfGE, Bd. 13, S. 331 ff = Der Städtetag 1962, S. 130 ff (133); dazu auch Flume in Der Betrieb, 1962, S. 381; Günzler in Staats- und Kommunalverwaltung 1965, S. 183 (185);

Vergütungen an wesentliche Beteiligte seine Begründung mit der Fundustheorie noch gestützt. Dabei hat das Gericht aber nicht zu der tiefergehenden Frage Stellung genommen, ob dem fundierten Einkommen tatsächlich eine erhöhte Steuerkraft beizumessen sei und ob es deshalb auch gerechtfertigt sei, solche Einkommen höher zu besteuern. Aus der heute nicht mehr aufrechtzuerhaltenden Konsequenz der Fundustheorie ergibt sich, nach dem oben erwähnten Urteil, die Folgerung, daß die Zurechnung von Vergütungen an wesentlich Beteiligte wegen der fehlenden Verknüpfung von Fundus und Arbeit unzulässig sei, während ein Unternehmerlohn nicht abzugsfähig sei. Das Gericht stellte dazu fest, daß die Kapitalgesellschaft zwischen Arbeit und Fundus trete. Beim Einzelunternehmer oder Mitunternehmer würde dies zusammenfallen. Sie würden im Gegensatz zu einem beteiligten Gesellschafter in ihren Fundus hineinarbeiten, während der letztere für den Fundus der Kapitalgesellschaft arbeite. Dies führt dann zur unerträglichen, unterscheidenden Frage, ob der Arbeitsertrag aus einer Kapitalgesellschaft bzw. einer juristischen Person oder aus einer Personengesellschaft gezogen wird. Dieses Ergebnis ist allerdings, wie das Bundesverfassungsgericht darlegt, auch eine Folge unseres Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts. Die Einkünfte aus Unternehmungen juristischer und natürlicher Personen werden danach klar getrennt.

In der Wirtschaft besteht dagegen eine Unterscheidung in natürliche und juristische Personen nur noch formal. So fühlen sich und sind auch in der heutigen Zeit die Vorstände großer Kapitalgesellschaften nach außen ebenso Unternehmer wie z.B. die Inhaber von einzelkaufmännischen Unternehmungen. Deshalb kann nach meiner Auffassung auch im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 1 StAnpG der Fundustheorie nicht mehr gefolgt werden.

Früher mag es auch zugetroffen haben, daß das Einkommen aus Gewerbe fundierter und gesicherter war, heute ist aber das Unternehmerrisiko so gewaltig, daß eine besondere Besteuerung einer sogenannten Quelle ungerechtfertigt erscheint ¹⁾.

In diesem Zusammenhang darf nur noch darauf hingewiesen werden, daß der Gewerbebegriff im Sinne des Gewerbesteuergesetzes auch auf einen sogenannten Fundus überhaupt nicht abstellt. Gewerbe ist nach § 1 GewSt DV 1961 in der Fassung vom 30. Mai 1962 ²⁾:
". . . eine mit der Absicht der Gewinnerzielung unternommene selbständige berufsmäßige Arbeitstätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, mit Ausnahme der Land- und Forstwirtschaft und der freien Berufe." Abgren-

1) zu dieser Problematik eingehender Will, S. 22, mit vielen Hinweisen;

2) BGBI 1962, I, S. 373;

zungsmerkmal ist somit die selbständige Tätigkeit mit Gewinnabsicht und nicht ein zur Verfügung stehendes Betriebskapital oder ein sogenannter Fundus.

Insbesondere kann heute eine befriedigende Trennung von fundiertem Einkommen, also aus Kapital, oder unfundiertem Einkommen, also aus Verwendung der Arbeitskraft, nicht mehr durchgeführt werden. Zwar wird in der Finanzwissenschaft auch die Verbindung von Arbeit und Kapital als fundiert bezeichnet ¹⁾, weil davon ausgegangen wird, daß dann der Beitrag des Kapitals überwiegt. Aber die These, daß allein das Vermögen eine fundierte Quelle darstelle, ist heute nicht mehr in der Weise gültig.

Es gibt in der Wirtschaftsgeschichte der letzten Zeit genügend Beispiele dafür, daß sich Millionen Investitionen in kürzester Zeit als falsch erwiesen haben und das Unternehmen in Schwierigkeiten kam. Es darf hier nur daran erinnert werden, in welcher kurzen Zeit sich die Anschaffung einer riesigen und vollautomatischen Papiermaschine bei den Aschaffenburg-Zellstofffabriken AG als falsch herausstellte, weil schwedische Anbieter wegen ihrer Rohstoffnähe auf dem deutschen Markt billiger anbieten konnten.

Daß das Kapital allein heute keinen gesicherten Fundus mehr darstellt, zeigt weiterhin das Beispiel des Zu-

1) von Eheberg, S. 73;

sammenbruchs der Schlieker-Werft. Obwohl dieses Unternehmen über die besten Werftanlagen in Europa verfügte und rationellst arbeiten konnte, führten Fehler und Fehleinschätzungen der Unternehmensleitung zum Zusammenbruch. Als sich die Investitionen der Bayerischen Motorenwerke AG in einen neuen Personenwagen deshalb als falsch herausstellten, weil der Wagen auf dem Markt nicht ankam, mußte der Staat einspringen. Die Frisia Erdöl AG investierte erfolglos riesige Summen in eine Raffinerie in Emden. Selbst der größte private Konzern der Bundesrepublik, die Firma A. Krupp, mußte eine staatliche Bürgschaft in Anspruch nehmen. Aus der letzten Zeit sei noch die Firma Rheinstahl genannt, die trotz jahrelanger, hoher Dividenden plötzlich in die Verlustzone geraten ist, weil von dem Vorstand des Unternehmens die einzelnen Konzernteile nicht genügend aufeinander abgestimmt wurden. Unternehmungen, die sich heute noch in einer sicheren Ertragslage wähnen, können unter Umständen morgen auf dem Markt nicht mehr bestehen. Deshalb kann man heute nicht mehr von dem gesicherten Fundus, dem Kapital, sprechen. Wie kann man zum Beispiel mit der Fundustheorie erklären, daß die Großunternehmen der Wirtschaft einen erheblichen Teil der Erträge in die Grundlagenforschung stecken, obwohl völlig ungewiß ist, in welchem Umfange auch verwertbare Ergebnisse erzielt werden.

Die in der letzten Zeit angestellten und diskutierten Vergleiche der deutschen Unternehmungen mit der amerikanischen Industrie haben gezeigt, daß die größeren Zuwachsraten der Amerikaner weniger durch das größere Eigenkapital als durch ein besseres Management erzielt wurden. Es zeigt sich also, daß man meines Erachtens heute von einem sogenannten fundierten Einkommen eines Unternehmers nicht mehr sprechen kann ¹⁾.

Wenn die Rechtsprechung ²⁾ und Lehre dazu übergegangen ist, auch die Verbindung von Arbeitskraft und Kapital als fundiertes Einkommen anzusehen, wird die ursprüngliche Fundustheorie, nämlich die strenge Trennung von fundiertem Einkommen aus Vermögen und unfundiertem Einkommen aus Verwendung von Arbeitskraft aufgehoben. Damit besteht keine Unterscheidbarkeit mehr im Hinblick auf die Herkunft des Einkommens. Das Bundesverfassungsgericht rechtfertigt die Zusammenfassung von Arbeits- und Kapitaleinsatz aus der Identität dessen, der die Arbeit erbringt, mit dem Herrn des Unternehmens, des Fundus. Dies führt aber zu einer Unterscheidung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, die, wie ich bereits ausgeführt habe, nicht mehr aufrechterhalten werden kann.

1) Will a.a.O., S. 23;

2) BVerfGE Bd. 13, S. 331, mit Hinweis auf von Eheberg, S. 73;

Die Fundustheorie begünstigte auch die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als Objektsteuer. Da es nach ihr auf die persönliche Arbeitsleistung mehr oder weniger nicht ankommt und der Steuergegenstand lediglich der Fundus oder das Objekt ist, war nicht die persönliche Leistungsfähigkeit des Unternehmers, sondern eine angenommene, spezielle Leistungsfähigkeit des Unternehmens ausschlaggebend. Eine solche generelle Leistungsfähigkeit des Objektes oder des Fundus, also des Steuergegenstandes bei der Gewerbesteuer, kann aber heute nicht mehr nachgewiesen werden. Sie kann vielmehr nur noch als Fiktion aufrechterhalten werden. Deshalb ist die Fundustheorie nach meiner Ansicht zu einer Zwecktheorie geworden. Damit wird lediglich der Versuch unternommen, die Gewerbesteuer aus fiskalischen Gründen im heutigen Einkommensteuersystem zu rechtfertigen ¹⁾.

Nach meiner Auffassung ist die Fundustheorie und die damit begründete Besteuerung nach der Herkunft nicht mehr aufrechtzuerhalten. Dadurch wird immer eine Doppelbelastung erreicht, nämlich die Besteuerung des Ertrages beim Gewerbebetrieb und des Einkommens beim Inhaber.

Die Fundustheorie geht auch von einem Kapital- bzw. Vermögensbegriff aus, der durch die Entwicklung der Zeit und durch das Grundgesetz überholt ist. Der

1) Will, S. 23;

Begriff fundiertes Einkommen ist nicht nur durch den weitgehenden internationalen Wettbewerb, sondern auch durch die vielfach notwendigen staatlichen Eingriffe nicht mehr in dem ursprünglichen Sinne aufrechtzuerhalten. Von einem gesicherten Grundstück oder Bestand, so lautet die wörtliche Übersetzung des lateinischen Begriffs, kann bei einem Unternehmen trotz gewissenhafter Geschäftsführung nicht mehr gesprochen werden, da sich die unternehmerischen Risiken und Wagnisse ins Unermeßliche gesteigert haben. Und selbst wenn der Unternehmer günstige Marktverhältnisse vorfindet, wird seine Verantwortung immer dahingehen, diese Situation, von Ausnahmefällen abgesehen, nicht besonders auszunutzen, da er sich sonst selbst die Konkurrenzbetriebe züchtet. Durch die Wirtschaftspolitik wird zwar manchmal der Fundus, nämlich ein Unternehmen, wegen sozialer und strukturpolitischer Gesichtspunkte gestützt - insofern könnte man von einem gesicherten Fundus sprechen - , aber dann verliert der Unternehmer seine Entscheidungsfreiheit und er bleibt nicht mehr Herr des Unternehmens. Dies wird anhand der Umbildung der Firma A. Krupp in eine Aktiengesellschaft mit Staatsvertretern im Aufsichtsrat sehr deutlich. Da die Fundustheorie somit nicht mehr in der ursprünglichen Weise gültig ist, ist auch der Fundus grundsätzlich kein geeignetes Steuerobjekt mehr, jedenfalls nicht in der Weise, daß man auf eine spezielle Leistungsfähigkeit des

Unternehmens abstellt und die persönliche Leistungsfähigkeit des Unternehmers nicht berücksichtigt.

2. Einen direkten Zusammenhang zwischen dem Rechtscharakter und der Rechtfertigung der Gewerbesteuer mit der sogenannten Gegenleistungs- oder Äquivalenztheorie und somit den Zusammenhang zwischen Rechtfertigung und dem Rechtscharakter der Gewerbesteuer hat der Reichsfinanzhof ¹⁾ gesehen, indem er auf folgendes hinwies:

"In der Tat würde durch die Anrechnung von Verlusten aus früheren Geschäftsjahren auf spätere Ertragsjahre ein Merkmal in die Gewerbesteuer hineingetragen werden, das dem Objektcharakter offensichtlich widerspricht. Vor allem würde dies auch mit dem der Gewerbesteuer zugrundeliegenden und bereits erwähnter steuerpolitischer Zweckgedanken nicht in Einklang zu bringen sein, wonach die Gewerbesteuer eine Art Gegenleistung für die den Gemeinden durch die Gewerbebetriebe verursachten Lasten darstellen soll. Die Berücksichtigung von Vorjahresverlusten auf spätere Ertragsjahre würde dazu führen, daß es in diesen Jahren an der entsprechenden Gegenleistung für die durch die Gewerbebetriebe entstehenden Lasten fehlen würde, obwohl in diesen Jahren Ertrag vorhanden ist."

1) RFHE, Bd. 38, S. 123/124;

Diese Argumentation wird im Prinzip zum Teil noch heute vertreten und verteidigt, obwohl die Zulässigkeit des Verlustvortrags auch bei der Gewerbesteuer längst anerkannt ist. So wird in der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer eine "Art Beitrag" für die ihr aus dem Vorhandensein von Handel und Gewerbe erwachsenden finanziellen Belastungen gesehen. Den Gemeinden entstünden besondere Belastungen, insbesondere für Polizei-, Schul- und Wohlfahrtsaufgaben ¹⁾. Nur damit lasse sich die Gewerbesteuer überhaupt noch begründen. Neuerdings wird mit der Spitzenbelastung des städtischen Verkehrs durch die ein- und auspendelnden Arbeitnehmer und den für die Gewerbebetriebe notwendigen Parkraum die Gewerbesteuer zu rechtfertigen gesucht ²⁾.

Diese Auffassung geht, wie bereits erläutert, auf die oben zitierte Entscheidung des Reichsfinanzhofs ³⁾ vom 10. Juni 1935 zurück, auf die sich auch der Bundesfinanzhof ⁴⁾ beruft.

Trotzdem kann die Äquivalenztheorie nicht mehr ernsthaft zur Rechtfertigung und Begründung des Zweckes der Gewerbesteuer herangezogen werden. Hier

1) für die einhellige Kommentarliteratur: Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Hübl, Einleitung XVIII bis XIX; Klein BBSt XXXI;

2) Grünwald in Handelsblatt vom 26. Juli 1966, Nr. 140, S. 10;

3) RFHE, Bd. 38, S. 125;

4) so BFH Urteil vom 11.12.1950 = BStBl 1957 III, S. 105 = BB 1957, S. 250 = EFG 1956, S. 212;

soll nur kurz auf die Hauptargumente eingegangen werden, die bereits Gegenstand eingehender anderer Untersuchungen waren ¹⁾.

Zunächst ist davon auszugehen, daß die Gewerbesteuer eine Steuer und keinen Beitrag im Sinne eines Kommunalabgabengesetzes darstellt. In § 1 AO ist klar ausgesprochen, daß Beiträge keine Steuern sind. Der Begriff Steuer ist dort als eine einmalige oder laufende Geldleistung definiert, "die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung zur Voraussetzung hat". Es widerspricht somit dem § 1 AO, die Gewerbesteuer mit dem Ausgleich für die durch Gewerbe und Handel entstandenen besonderen Lasten zu rechtfertigen ²⁾.

Mit der Äquivalenztheorie wird außerdem nur die klare Trennung und Unterscheidung von Steuer und Beitrag verwischt. Dies ist heute umso wichtiger und bedeutsamer, als immer mehr Gemeinden dazu übergegangen sind, für die besonderen Leistungen der Gemeinden nach örtlichen Satzungen Gebühren und Beiträge zu erheben.

Im übrigen ist es sehr zweifelhaft, betrachtet man einmal die Haushaltspläne, ob den Gemeinden durch

1) FroböB mit Hinweis auf Lorenz von Stein in Hdb der KW u. P, Bd. III, S. 259 ff;

2) vergl. dazu die sehr einleuchtende Dissertation von Will;

die gewerbesteuerpflichtigen Betriebe besondere finanzielle Belastungen entstehen, die nur durch sie und nicht durch die Einwohner in ihrer Gesamtheit entstanden sind. Die Ausgaben zur Verbesserung und Weiterentwicklung des Schulwesens werden nicht durch die Gewerbebetriebe verursacht. Diese Einrichtungen stehen in aller Regel nicht nur den Gemeindegewohnern, sondern auch Bürgern umliegender Ortschaften zur Verfügung. Hier besteht sicherlich kein Zusammenhang zwischen ortsansässigem Gewerbe und den entstandenen Aufgaben.

Die Aufwendungen für die Erweiterung und den Ausbau des gemeindlichen Straßennetzes werden auch in den seltensten Fällen unmittelbar durch die Gewerbebetriebe hervorgerufen, sondern erst mittelbar durch die dort beschäftigten Arbeitnehmer. Aber auch hier gilt heute für fast alle Gemeinden, daß diese Kosten durch Anliegerbeiträge oder Gebühren finanziert werden. Im übrigen hat die Motorisierung in einem solchen Ausmaße bei allen Bevölkerungskreisen zugenommen, so daß heute nicht mehr die Behauptung aufrechterhalten werden kann, die Verkehrsinvestitionen seien, soweit sie die Gemeinde treffen und von ihr überhaupt durchgeführt werden, den Gewerbesteuerpflichtigen als Verursacher anzulasten.

Analysiert man die Gemeindehaushalte einmal, so findet man als Hauptausgabe weiterhin die ständig

gestiegenen Personalkosten. In der Steigerung der allgemeinen Verwaltungskosten sind keine Zusammenhänge mit den ortsansässigen Gewerbesteuern zu sehen. Diese sind auch dort eingetreten, wo nur wenige Gewerbe- und Handelsbetriebe ansässig sind.

Als weitere große Ausgabenkosten findet man die Einzelpläne, Sozialausgaben, öffentliche Sicherheit und Ordnung und die öffentlichen Einrichtungen mit erheblichem Zuschußbedarf, zum Beispiel für Schwimmbäder, Sportanlagen, Bibliotheken, Krankenhäuser, Theater, Schlachthöfe und öffentliche Verkehrsbetriebe. All dies steht in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betrieb von Gewerbeunternehmen.

Sehr große Summen verschlingt auch die Erschließung neuen Baugeländes. Dadurch entstehen neben den durch die Gebühren- oder Beitragssatzungen nicht zu deckenden Ausgaben noch als Folgelasten Einnahmefälle aus den Grundsteuerbefreiungen. Das Wachstum unserer Großstädte, wie der gesamte Wohnungsfehlbedarf, hervorgerufen durch das Streben zu größeren Wohnungen, hat nur mittelbar etwas mit den Gewerbebetrieben und der Nähe zum Arbeitsplatz zu tun.

Aus alledem ergibt sich aber keine Abhängigkeit der zu finanzierenden Gemeindeaufgaben mit dem Standort von Gewerbebetrieben.

Im Gegensatz dazu haben Großunternehmen sehr häufig freiwillig beträchtliche Summen aufgewendet, die die Gemeindehaushalte sogar unmittelbar entlasten. Als Beispiel sei hier nur die Jahrhunderthalle in Frankfurt-Höchst genannt, die kulturellen Zwecken dient und von den Farbwerken Höchst nicht nur für die Belegschaft errichtet wurde. Daneben betreiben viele Industriebetriebe eigene Sozialwerke und kulturelle Einrichtungen.

Es ist bedauerlich, wenn mit der möglicherweise früher einmal zutreffenden Äquivalenztheorie ohne nähere Untersuchung und Begründung noch heute argumentiert wird ¹⁾.

Wenn in der jüngsten Zeit in der Stadt Frankfurt die Gewerbesteuerhebesätze erhöht wurden, weil die Stadt den U-Bahn-Ausbau betreibt, der astronomische Summen verschlingt ²⁾, so kann dies nur mit dem erhöhten allgemeinen Finanzbedarf gerechtfertigt werden.

Nur wenige Ausgabeposten bleiben in den Gemeindehaushalten übrig, die tatsächlich durch Gewerbesteuerpflichtige verursacht werden. Die aus diesem Grunde geschaffenen Einrichtungen werden aber, wie zum Beispiel die Straßen, dem allgemeinen Verkehr und nicht nur dem vermeintlichen Lastenverursacher

1) die vollständige Literatur findet sich in der Dissertation von Will;

2) der Oberbürgermeister Professor Brundert schätzt die Ausgaben auf ca. 1 Milliarde DM;

gewidmet. Schulen, Straßen, Krankenhäuser oder andere öffentliche Einrichtungen stehen noch nicht einmal nur dem Ortsbürger zur Verfügung, sondern jedermann. Wenn die Äquivalenztheorie noch zutreffen würde, dürften diese nur von dem Lastenverursacher benutzt werden. Da dies nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmt, hat das Gegenleistungsprinzip keine Gültigkeit mehr, sondern ist lediglich eine Fiktion. Hier zeigt sich also ein Widerspruch zum öffentlichen Recht. In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, daß in Preußen diejenigen Ausgaben, die damals von Gewerbebetrieben verursacht wurden, haushaltsmäßig gesondert ausgewiesen wurden.

Wenn man die Gewerbesteuer im Zusammenhang mit § 1 AO sieht, kann somit die Äquivalenztheorie nicht mehr aufrechterhalten und zur Rechtfertigung dieser Steuer herangezogen werden. Wenn der § 1 AO zum Verfassungsrang ¹⁾ erstärkt ist, würde die Äquivalenztheorie sogar der Verfassung widersprechen.

Würde man den gestiegenen Aufgabenkreis der Gemeinden allgemein zum gewerbesteuerlichen Tatbestand machen und daran die Leistungspflicht knüpfen, müßte man entsprechend § 1 AO "alle" Lastenverursacher heranziehen. Damit ist das Problem angesprochen, ob die Gewerbesteuer eine Sondersteuer eines einzelnen Berufsstandes ist. Dies läßt sich zwar gegen jede Realsteuer, auch die Grundsteuer,

1) Tinke-Kruse, § 1, S. 1;

anführen und soll hier nicht weiter verfolgt werden, die Äquivalenztheorie reicht aber schon aus diesem Grunde zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer nicht aus.

Sie könnte auch nur als Begründung für die Steuerpflicht der Betriebe herangezogen werden, die den Steuerfreibetrag von 7.200,-- DM überschreiten, während sie für die unterhalb dieser Freigrenze liegenden "Lastenverursacher" offensichtlich nicht gilt.

Würde man der Äquivalenztheorie im Bereich der Realsteuer konsequent folgen, müßten gerade die neu bebauten Grundstücke mit Grundsteuer belegt werden, statt daß eine Grundsteuerbefreiung im sozialen Wohnungsbau eintritt. Gerade hier entstehen nämlich der Gemeinde besondere Ausgaben, die aus sozialen Gesichtspunkten nur zum Teil über Gebührensatzungen wieder hereingeholt werden können. Andererseits soll aber das Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit im Bereich der Realsteuern doch nicht berücksichtigt werden. Die unterschiedliche Behandlung der Lastenverursacher widerspricht somit im Prinzip der Steuergerechtigkeit und der Äquivalenztheorie ¹⁾.

Im übrigen mag die Äquivalenztheorie der früheren Staatsauffassung vom "contract social" entsprochen haben, steht aber der heutigen Auffassung vom Wesen einer Steuer entgegen. Die Theorie geht auf die

1) FroböB, a.a.O., S. 295 f;

Staatsvertragslehre des Naturrechts zurück, nach der die Steuern als Preis für öffentliche Leistungen angesehen wurden ¹⁾. Die Initiative zur Neugestaltung des Gemeindesteuersystems ging von der Freihandelslehre aus. Die Gemeindesteuern sollten entsprechend den Anschauungen der bürgerlichen Gesellschaft Äquivalenzsteuern sein ²⁾. Hinzu kam die bereits geschilderte Entwicklung bis zur Realsteuerreform.

Heute ist eine Steuer schon allein durch die Tatsache der Existenz des Staates an sich gerechtfertigt. Es ist deshalb überflüssig, wenn noch in der Begründung zur Realsteuerreform 1937 ³⁾ auf die Äquivalenztheorie hingewiesen wird.

Sieht man von all diesen Gründen einmal ab, so scheint aber auch die Äquivalenztheorie ins Leere zu gehen. Da die Gewerbesteuer heute noch über den Preis auf andere abgewälzt wird, zahlt nicht der sogenannte Lastenverursacher, sondern der Abnehmer oder der Verbraucher diese Steuern, auf die die Gewerbesteuer abgewälzt wird ⁴⁾.

Das letzte Argument dient aber auch dazu, den Einwand zu entkräften, daß die Gewerbesteuer eine Sondersteuer sei ⁵⁾. Dabei wird zugegeben, daß die

1) Eckhardt Der Betriebsberater 1965, S. 133;
FroböB a.a.O., S. 295;

2) Will, a.a.O., S. 25/26, mit Hinweis auf die Kongresse Deutscher Volkswirte in den Jahren 1858 bis 1885;

3) RGBl I, 1937, S. 693;

4) FroböB, a.a.O., S. 295;

5) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Wibl, a.a.O.;

Abwälzung vom Markt und der Konkurrenz abhängig ist. Dies trifft nur oberflächlich gesehen zu. Es ist ein ganz erheblicher Unterschied, ob ein Betrieb mit Fremd- oder mit Eigenkapital arbeitet. Durch die unterschiedlichen Hebesätze noch verstärkt, entstehen somit gewisse Wettbewerbsvoraussetzungen im innerdeutschen Markt. Dies kann schon dazu führen, daß die Gewerbesteuer wegen der Konkurrenz- und Marktverhältnisse überhaupt nicht oder nicht in voller Höhe abgewälzt werden kann.

Da innerhalb der EWG nicht die gleichen Wettbewerbsvoraussetzungen herrschen und in den anderen EWG-Ländern, außer in Luxemburg, eine vergleichbare Steuer nicht existiert, sind hier der Abwälzbarkeit enge Grenzen gesetzt ¹⁾. Von Neumark ²⁾ wird die Auffassung vertreten, daß die europäische Steuerharmonisierung dahin geht, daß die Gewerbesteuer weder als Äquivalenzabgabe noch als sogenannte 2. Einkommensteuer aufrechterhalten werden kann. Hieraus ergibt sich, daß die Frage der Abwälzbarkeit nicht einheitlich beantwortet werden kann.

-
- 1) Institut für Steuern und Finanzen, Vermögensteuern und Gewerbesteuer in den Mitgliedstaaten der EWG, Heft 82; Haller, Probleme der Harmonisierung der Finanz- und Steuerpolitik im gemeinsamen Markt, Bonn 1962, insbesondere dazu eingehend Roth, Die unternehmerische Aufgabe bei der Gestaltung der Gemeindefinanzen 2. Aufl.;
 - 2) Neumark als Vorsitzender des EWG-Steuerausschusses in Demokratische Gemeinde 1959 Heft 12, S. 1154, Vortrag vor der Deutschen Vereinigung für internationales Steuerrecht;

Es kommt nach meiner Auffassung noch hinzu, daß man nicht mehr den Unterschied von Staatssteuern und Gemeindesteuern darin sehen kann, daß lediglich für die Staatssteuern das Prinzip der Leistungsfähigkeit gelten darf, während die Gemeindesteuern, also heute gerade die Gewerbesteuer, nur nach objektiven Gesichtspunkten ausgerichtet werden. Längst ist ein ungeheurer Wandel in dem Personenkreis eingetreten, der sich wegen seiner sogenannten speziellen Leistungsfähigkeit zu einer Gewerbebesteuerung eignet. So erwirtschaften die Grundeigentümer und die mittelständischen oder kleinen Unternehmer längst nicht mehr die Erträge, wie es bei der Einführung der Gewerbesteuer der Fall war.

So ist es doch nicht einzusehen, warum die sogenannten freien Berufe oder die Bundespost oder die Bundesbahn von der Gewerbesteuer ausgenommen sind, obwohl doch auch für sie das Äquivalenzprinzip Geltung hat. Jedermann weiß, daß z.B. die Schaffung von Parkraum vor Bahnhöfen oder der Bau von Eisenbahnüber- oder -unterführungen für viele Gemeinden ein besonderes Problem bildet. Es ist doch vom Boden der Äquivalenztheorie nicht zu erklären, wieso z.B. für den Einzelhändler dieses Prinzip gilt, für Ärzte, Architekten oder Rechtsanwälte jedoch nicht. Gerade die letzte Berufsgruppe ist aufgrund ihrer Einkommensverhältnisse besonders speziell leistungsfähig, während sich viele Gruppen des Mittelstandes

gegen die mächtige Konkurrenz der Kaufhäuser oder Kettenläden oder sonstiger Großbetriebe nur mit Mühe und Fremdkapital und ohne großen Ertrag behaupten können.

Mir erscheint es auch dem Gedanken des Selbstverwaltungsprinzips nach Art. 28 GG zu entsprechen, von der Äquivalenztheorie abzugehen. Eine echte Selbstverwaltung, die von dem Interesse aller Bürger getragen wird, ist nach meiner Auffassung nur dann möglich, wenn alle leistungsfähigen Bürger zur Steuerleistung herangezogen werden, und nicht nur eine kleine Minderheit bzw. wenige Großbetriebe, die den Gemeindehaushalt wesentlich finanzieren, ohne über die Maßnahmen der Gemeinden entsprechend ihrer Beteiligung mitbestimmen zu können. Ich halte zwar das Argument des Bundes der Steuerzahler ¹⁾ nicht für durchschlagend, hier handele es sich um eine Umkehrung des Dreiklassenwahlrechtes. Aber das Äquivalenzprinzip beinhaltet meines Erachtens konsequenterweise auch das Prinzip der Zweckgebundenheit, nämlich daß alle diese Einnahmen nur für die ursächlichen Kosten ausgegeben werden dürfen. Dieses Deckungssystem war auch ursprünglich in Preußen durch § 20 KAG verwirklicht. Es ist heute natürlich nicht mehr durchzuführen. Ich stimme also der Begründung und dem Ergebnis der Untersuchungen von Will ²⁾ in vollem Umfange zu, daß die Äquivalenztheorie nicht mehr aufrechterhalten werden kann.

1) Denkschrift des Bundes der Steuerzahler, S. 24;

2) Will, a.a.O.;

Aber auch selbst, wenn man der Äquivalenztheorie noch zustimmt, kann damit nicht mehr der Objektsteuercharakter gerechtfertigt werden. Selbst wenn eine Art Gegenleistungsverhältnis zwischen Gewerbebetrieb und Gemeinde besteht, ist damit noch nicht begründet, warum nicht die persönliche Leistungsfähigkeit, sondern die Höhe des Gewerbekapitals, des Gewerbeertrags oder die Lohnsumme die maßgebenden Steuertatbestandsmerkmale sind. Weder aus dem Gewerbekapital, aus dem Gewerbeertrag oder aus der Lohnsumme kann abgeleitet werden, welche tatsächlichen besonderen Lasten auf die Gemeinde zukommen. So gesehen gehen diese Tatbestandsmerkmale auch von einer Leistungsfähigkeit aus. Nur handelt es sich hier nicht um die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, sondern um die Fiktion einer speziellen und besonderen Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebes. Möglicherweise konnte man nach den früher geltenden Maßstäben grundsätzlich davon ausgehen, daß der Gewerbesteuerpflichtige von vornherein und ohne Nachprüfung besonders leistungsfähig war. Bei den heutigen harten Konkurrenz- und internationalen Marktverhältnissen wird sehr häufig produziert, ohne daß eine besondere spezielle Leistungsfähigkeit in Form von Gewinn und somit Ertrag oder Kapital in Form von liquiden Barmitteln vorhanden ist. Dies kann man insbesondere bei einer Rezession beobachten, wenn irgendwelche Marktanteile gehalten werden sollen und eine Besserung der Marktlage zu erwarten ist. Es gibt aber auch Wirtschafts-

zweige, bei denen infolge staatlicher Interventionen, seien sie nationaler oder supranationaler Art, keine spezielle Leistungsfähigkeit mehr vorhanden ist. Ebenso kann man bei Strukturkrisen feststellen, daß aus volkswirtschaftlichem oder sozialpolitischem Interesse heraus, wie es z.B. die Erhaltung von Arbeitsplätzen darstellt, Betriebe, ohne speziell leistungsfähig zu sein, weiterproduzieren. Die Gewerbesteuer greift dann als Objektsteuer die Substanz des Unternehmens an. Es zeigt sich also meines Erachtens, daß man nicht mehr von der speziellen Leistungsfähigkeit der Gewerbesteuerpflichtigen sprechen kann.

In diesem Zusammenhang ist noch ein weiterer Gesichtspunkt aufzuzeigen, warum die spezielle Leistungsfähigkeit und damit der Objektsteuercharakter keine zeitgemäße Besteuerungsform mehr darstellt. Bei den heutigen Markt- und Konkurrenzverhältnissen kann nach einer Firmenneugründung nicht sofort mit Gewinn oder ausschließlich mit Eigenkapital gearbeitet werden. Eine solche Firma will erst noch leistungsfähig werden, trotzdem wird bereits das Eigenkapital und das Fremdkapital besteuert, ohne daß ein Gewinn erzielt wird. Somit werden dadurch Neugründungen nur erschwert und die wirtschaftlichen Möglichkeiten eingeschränkt, indem dann sofort die ohnehin noch bestehende Substanz besteuert wird. Dies widerspricht einer modernen Finanzpolitik, nämlich die wirtschaft-

liche Aktivität so wenig wie möglich zu beeinträchtigen¹⁾.

Des weiteren hat Hammers²⁾ mit Recht darauf hingewiesen, daß bei einer Anerkennung eines Gegenseitigkeitsverhältnisses zwischen Bürger und Staat, bzw. zwischen Gewerbesteuerpflichtigen und Gemeinde, beide Pflichten vom Leistungsvermögen getragen sein müßten. Wenn nämlich der Staat die Teilnahme am staatlichen Leben nach den persönlichen Bedürfnissen und Verhältnissen und von der Leistungsfähigkeit des Staates abhängig macht und zum Beispiel Kriegsschäden, Kriegssrenten oder Sozialleistungen danach ausrichtet, so muß sich die Leistungspflicht des Bürgers auch nach der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers bemessen.

Da sich der Staat selbst nicht von vornherein als besonders leistungsfähig ansieht und seine Maßnahmen nur in Verbindung mit den Haushaltstiteln durchführen kann, muß sich auch der Gewerbesteuerpflichtige darauf berufen können, er könne nur im Rahmen seiner persönlichen Merkmale zur Steuerzahlung herangezogen werden.

Die neuere Rechtsprechung hat sich aufbauend auf der Rechtsprechung des RFH mehrfach mit dem sogenannten

1) Haller, S. 217;

2) Hammers, § 2, S. 8;

Äquivalenzprinzip beschäftigt, ohne aber eine eingehende Untersuchung vorzunehmen. So hat der BFH ¹⁾ und ²⁾ mit dem Äquivalenzprinzip in Entscheidungen zu § 33 GewStG sein Ergebnis begründet. Mir scheint aber der Beschluß des BFH ³⁾ unrichtig zu sein, wenn bei einem Handelsvertreter im Rahmen des Zerlegungsverfahrens überhaupt noch die Äquivalenztheorie zur Begründung herangezogen wird. Hier ist wirklich nicht einzusehen, wie ein Handelsvertreter in einer Gemeinde besondere abgeltungsbedürftige Lasten verursachen kann, während für die freien Berufe dies nicht gelten soll. Hinzu kommt noch, daß ein Handelsvertreter seine Berufsausübung selten auf das Gemeindegebiet beschränkt, sondern die Kunden eines größeren Bezirks betreut, zu denen er hinfährt. Dagegen besuchen die Klienten den Rechtsanwalt oder die Patienten den Arzt und beanspruchen dann in der Gemeinde die Straßen und Parkplätze. Schon hier zeigt sich nach meiner Meinung die Unhaltbarkeit der Äquivalenztheorie.

In einer späteren Entscheidung spricht der BFH ³⁾ nur noch von einer Art Äquivalenzabgabe, soweit die Lohnsumme besteuert werden würde. Die Gewerbesteuer sei dagegen eine Gewinnsteuer, soweit die Bemessungsgrundlage des Ertrags und eine Substanzsteuer, soweit der Bemessungsfaktor Kapital in Frage stehe.

-
- 1) BFH, Urteil vom 13.5.1958, BStBl 1958 III, S. 379;
2) BFH, Beschluß vom 12.7.1960, BStBl 1960 III, S. 386;
3) BFHE, Bd. 78, S. 116 ff;

Das Bundesverfassungsgericht hat es in seiner Entscheidung vom 24. Januar 1962 ¹⁾ über die gewerbesteuerliche Behandlung der Vergütung an wesentliche Beteiligte (§ 8 Ziff. 6 GewStG) abgelehnt, seine Begründung mit der Äquivalenztheorie zu stützen. In der Entscheidung heißt es dazu:

"Mag man diese Argumente (Äquivalenzprinzip und Differenziationsprinzip (Fundustheorie) als überzeugend oder als brüchig (Bickel, Hdb FW 2. Aufl. Bd. II Seite 424 (425)) ansehen, sie haben jedenfalls die Gewerbesteuer getragen, und das Grundgesetz hat das Nebeneinander von Einkommen- und Realsteuern in Art. 105 Abs. 2 GG ausdrücklich vorgesehen."

Hinter diesem Gedanken verbirgt sich die berechtigte Sorge, daß die Gewerbesteuer nur mit Hilfe der Äquivalenztheorie noch aufrechtzuerhalten ist und dies aus fiskalischen Gründen wünschenswert ist. Zwar können fiskalische Gesichtspunkte niemals eine eventuelle Verfassungswidrigkeit, die man aus der Doppelbelastung ableiten könnte, ausräumen. Aber es kann nicht gelehnet werden, daß ein solches Ergebnis ausgesprochen oder unausgesprochen, die Diskussion belastet.

1) BVerfGE Bd. 13, S. 331 ff (348) =
Der Städtetag 1962, S. 130 ff (133);

3. In der vorliegenden Untersuchung geht es, wie bereits dargelegt wurde, nicht um die Frage, ob eine Gewerbesteuer erhoben werden darf, sondern um das Problem der Objektsteuerausgestaltung. Deshalb ist es hier ohne Bedeutung, ob das Grundgesetz eine institutionelle Realsteuergarantie enthält oder nicht ¹⁾ und die Gewerbesteuer damit gerechtfertigt werden kann.

Die Meinung, daß mit der angeblichen Realsteuergarantie in Art. 105 Abs. 2 GG auch der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer gerechtfertigt wird, kann meines Erachtens bei näherer Untersuchung nicht aufrechterhalten werden. Der Bundesfinanzhof hat in seiner Entscheidung vom 29.7.1966 ²⁾ zwar die Auffassung vertreten, daß die Angriffe gegen den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer deshalb ins Leere gingen, weil dieser vom Verfassungsgeber durch Art. 105 Abs. 1 Ziff. 3 GG in Verbindung mit § 1 Abs. 3 AO anerkannt worden sei.

Festzuhalten ist dabei aber zunächst, daß man mit dem Begriff Realsteuer keinerlei Aussagewert über die Ausgestaltung einer Steuer verbinden kann. Realsteuer ist lediglich ein Oberbegriff für Grund- und Gewerbesteuer oder verwandte Steuern ³⁾.

-
- 1) Eckhardt, a.a.O., S. 134, mit Hinweis auf Vialon, S. 170 und Maunz-Dürig, Art. 105, Rdnr. 38 und Art. 106 Rdnr. 30 bis 32 und Rdnr. 70, die gegen eine Aufkommens- und Bestandsgarantie sind;
- 2) BFH vom 29.7.1966 - IV 264/65 = BFH Bd. 86, S. 671 = BStBl 1966 III, S. 629;
- 3) Eckhardt, a.a.O., S. 133, mit Hinweis auf Maunz-Dürig, a.a.O., Art. 105 Rdnr. 38;

Nach Art. 106 Abs. VI Satz 1 GG wird den Gemeinden lediglich das Aufkommen an Realsteuern zugesichert. Es wird also der Umfang dieser Steuern nur insoweit verfassungsrechtlich garantiert, wie er sich aus der jeweiligen bundes- oder landesrechtlichen Regelung ergibt. Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit, ohne in die garantierte Ertragshoheit der Gemeinden einzugreifen, die Realsteuern anders auszugestalten und auch mehr personalsteuerliche Merkmale einzuführen oder die objektsteuerlichen Tatbestände ganz abzuschaffen. Dies ist durch den Gesetzgeber in der Vergangenheit auch mehrfach erfolgt. So hat er die Freibetragsgrenzen bei der Gewerbesteuer erhöht, obwohl solche Freibeträge mit dem Objektsteuercharakter nicht zu vereinbaren sind. Die Gemeinden haben diese Gesetzgebung zwar aus fiskalischen Erwägungen mit dem Schlagwort "Der Griff in fremde Taschen" abgelehnt. Ernsthafte verfassungsrechtliche Bedenken wurden aber nicht ausgesprochen. Es ist also nach meiner Auffassung aus dem Wortlaut der Art. 105 GG und Art. 106 GG nicht herauszulesen, daß der Verfassungsgesetzgeber die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als Objektsteuer zementieren wollte. Wenn man dies im Jahre 1949 gewollt hätte, wäre eine eindeutigere Regelung im Grundgesetz aufgenommen worden. Eine andere Auffassung kann man insbesondere nicht damit begründen, daß mit der bloßen Nennung der Realsteuern zugleich eine institutionelle Garantie und damit eine verfassungskräftigere Sicherung der Ausge-

gestaltung der Gewerbesteuer verbunden sein sollte, wie einige Schriftsteller folgern ¹⁾. Es ist Maunz ²⁾ zuzustimmen, daß eine so wichtige Entscheidung nicht im Zusammenhang mit der Regelung der Steuerverteilung "gleichsam als Nebenprodukt miterzeugt wird". Man darf einer Verfassung wie dem Grundgesetz nicht einfach die Auffassung unterschreiben, daß man nicht mehr zeitgemäße Steuern und deren Ausgestaltung verfassungsmäßig zementieren wollte, vor allem, wenn ihnen ganz andere Staatsauffassungen zugrundelagen. Wenn dem Gesetzgeber in einer weitergehenden Weise Beschränkungen auferlegt werden sollten, dann erscheint dies sicherlich nicht durch Art. 105 Abs. II Ziff. 3 GG: "Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die Realsteuern mit Ausnahme der Hebesätze" oder mit dem Satz 1 in Art. 106 Abs. VI GG, "das Aufkommen der Realsteuern steht den Gemeinden zu".

Mit Recht hat Ernst ³⁾ darauf hingewiesen, daß der Begründung des Bundesfinanzhofs ⁴⁾, der Objektsteuercharakter sei verfassungsmäßig garantiert, nicht gefolgt werden könne.

Der Verfassungsgesetzgeber konnte nach meiner Ansicht nicht die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als Objektsteuer festlegen wollen, weil dieser Grundsatz schon im Gesetz selbst nicht lückenlos verwirklicht ist.

1) Wacke in DÖV 1955, S. 579; ders. Finanzverfassung, S. 62 ff (S. 64); Strickrodt, Finanzverfassung, S. 9 f (S. 15); Fr. Klein, Steuerberater-Jahrbuch 1950, S. 48 f; ders. in Festschrift für Giese, S. 112 ff;

2) Maunz-Dürig, Art. 106, Rdnr. 30;

Das Prinzip war und ist von jeher nur teilweise verwirklicht worden. Das Bundesverfassungsgericht hat dies bereits in mehreren Entscheidungen klar ausgesprochen.

So wurde vom Bundesverfassungsgericht ¹⁾ die sogenannte Zweigstellensteuer unter anderem deshalb aufgehoben, auch weil sie nicht mit dem Objektsteuercharakter zu vereinbaren war. Auch aus dieser Entscheidung kann nichts für eine verfassungsmäßige Garantie des Objektsteuercharakters entnommen werden.

Das Bundesverfassungsgericht ²⁾ hat in seiner Entscheidung vom 21.12.1966 zum Problem der Verfassungsmäßigkeit der Lohnsummensteuer die Frage, ob eine Abweichung von einem einmal eingeführten Objektsteuersystem durch einleuchtende Gründe gerechtfertigt sein kann, bewußt offengelassen. Das Gericht hat in diesem Zusammenhang den Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG erörtert, und ist offensichtlich nicht der Auffassung, daß der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer verfassungsmäßig garantiert ist. Hier zeigt sich also, daß die Rechtsprechung des IV. Senats des Bundesfinanzhofs nicht mit der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts übereinstimmt. Das Gericht ³⁾ hat nämlich klar ausgesprochen, daß der Gesetzgeber berechtigt ist, das Objektsteuersystem durch einfaches Gesetz zu durchbrechen. Eine verfassungsändernde Mehrheit ist nicht erforderlich. Durch Art. 105 GG ist somit nach der

1) BVerfGE Bd. 19, S. 101 (111);

2) BVerfG HRR 1967; Nr. 156, S. 149 ff;

3) BVerfG in Der Städtetag 1962, S. 132;

BV. 68. 11. 1962. 680 (600).

höchsten Rechtsprechung in Übereinstimmung mit der überwiegenden Meinung der Literatur nicht das Objektsteuersystem verfassungsmäßig garantiert. Der Bundesfinanzhof hat mit seinem formelhaften Hinweis auf die verfassungsmäßige Garantie des Objektsteuersystems keinen Gegenbeweis für die Grundgesetzmäßigkeit erbracht.

Aber selbst wenn der Meinung des Bundesfinanzhofs gefolgt werden könnte, müßte sich das Gericht mit der anschließenden Frage einer eventuell denkbaren Grundgesetzwidrigkeit des Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG auseinandersetzen ¹⁾. Auch das Bundesverfassungsgericht ist in seiner Grundsatzentscheidung zur Gewerbesteuer nicht von einem verfassungsmäßig garantierten Objektsteuersystem ausgegangen ²⁾.

Als Ergebnis kann damit festgehalten werden, daß weder die Fundustheorie noch die Äquivalenztheorie die Gewerbesteuer rechtfertigen. Allein aus der Existenz und den Bedürfnissen des Staates läßt sich eine durchschlagende Begründung ableiten.

Da das Objektsteuersystem nicht verfassungsmäßig garantiert ist, folgt daraus, daß das begrenzte gesetzgeberische Ermessen am Grundgesetz überprüft werden kann. Insbesondere läßt sich also das Argument von der als Sondersteuer ausgestalteten Gewerbesteuer und damit die volle Überprüfung an Art. 3 GG nicht

1) zu diesem Problem, Maunz-Dürig, Art. 1 Abs. I GG, Rdnr. 82 mit Hinweis auf Bachof und Apelt;

2) BVerfGE 26, 1 ff;

länger mit leichter Hand wegwischen. Eine Systemwidrigkeit ist nach der bereits zitierten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ein Indiz für die Verfassungswidrigkeit.

G. Die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als Objektsteuer

1. Es wurde bereits in anderem Zusammenhang dieser Untersuchung festgestellt, daß die Gewerbesteuer sich erst zu einer Objektsteuer entwickelte und von Anfang an auch subjektsteuerliche Tatbestände und Gesichtspunkte vorhanden waren.
2. Auch die heutige Gewerbesteuer weist viele objektsteuerlichen fremde Merkmale auf.
 - a) Die Gewerbesteuer belastet, wenn sie in allen 3 Formen erhoben wird, das gleiche Steuerobjekt, nämlich den Gewerbebetrieb, dreifach ¹⁾. Ist man nun der Auffassung, der Wert des Gewerbebetriebes, des zu besteuernenden Objektes, werde durch den Ertrag bestimmt, dann müßten die Besteuerungstatbestände nach dem Kapital und der Lohnsumme konsequenterweise entfallen.

Eine Durchbrechung des reinen Objektsteuercharakters zeigt sich in dieser Zusammenfassung verschiedenartiger Besteuerungstatbestände ebenso, wie in der Berechnung des Ertrages, nämlich

1) so unter anderem Denkschrift des Bundes der Steuerzahler, S. 20 ff;

nach dem Einkommensteuergesetz lediglich erhöht durch die Hinzurechnungen. Die Gewerbesteuer geht also hier von der Berechnungsgrundlage einer Personensteuer aus. Bezieht man jetzt in die Betrachtungsweise die zusätzlichen Besteuerungstatbestände nach dem Kapital und der Lohnsumme ein, so stellt man auch hier einen Widerspruch zum Objektsteuerprinzip fest. Wenn die objektive wirtschaftliche Kraft des Unternehmens ohne Rücksicht auf persönliche Beziehungen und Verhältnisse besteuert werden soll, so kann doch nur eine Besteuerung entweder nach dem Ertrag oder dem Kapital erfolgen ¹⁾. Das Nebeneinander ist nach meiner Ansicht ebenso eine Durchbrechung des Objektsteuerprinzips wie die zusätzliche Lohnsummensteuer. Das letzte Merkmal geht doch von den bestehenden Arbeitsverträgen und den darin festgelegten Entgelten aus, die bei jedem Unternehmen aus den verschiedensten Gründen, auch innerhalb gleicher Branchen, verschieden sein können. Die Lohnsumme kann aus Wettbewerbsgründen, aber auch aus sozialer Verantwortung des Unternehmers gegenüber anderen Unternehmen größer sein. Keinesfalls kann daraus der Schluß gezogen werden, daß eine erhöhte Lohnsumme auch eine größere wirtschaftliche Kraft des Unternehmens bedinge. Dies trifft vor allem dann nicht zu, wenn auf einen Teil des Gewinnes bewußt zu Gunsten der Belegschaft verzichtet

1) Ähnlich Troeger in Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die große Steuerreform an den Finanzausschuß des Bundesrates, Stuttgart 1954, S. 81; Denkschrift des Bundes der Steuerzahler;

wird. Mit dem Objektsteuerprinzip ist die Lohnsummensteuer deshalb nicht zu vereinbaren. Dieses Besteuerungsmerkmal entspricht sehr häufig nicht dem Wert des zu steuernden Betriebes, des Objektes, und dürfte mit den anderen Besteuerungstatbeständen Kapital und Ertrag aus objektsteuerlichen Prinzipien heraus nicht gekoppelt werden.

Aus alledem folgt, daß sich die Gewerbesteuer aus einer systemlosen Aneinanderreihung von Tatbeständen zusammensetzt, um das Objekt wegen der Ergiebigkeit mehrfach zu besteuern ¹⁾.

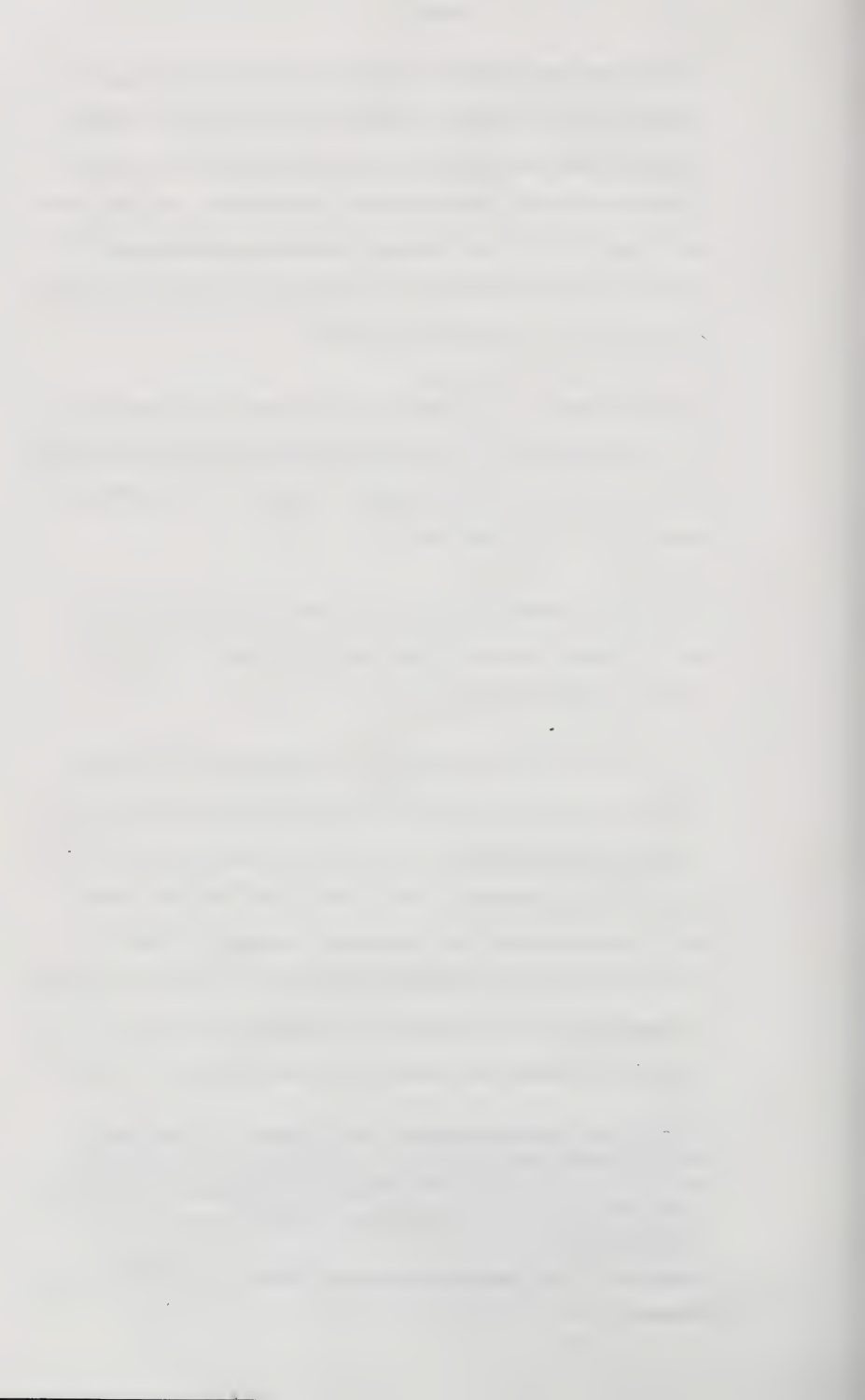
- b) Das Objektsteuerprinzip ist aber auch bei den Hinzurechnungsvorschriften nach §§ 8 und 12 GewStG nicht beachtet worden.

Mit Recht haben Eckhardt ²⁾ und Hammers ³⁾ darauf hingewiesen, daß die als objektsteuertypisch angesehene Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen mit dem Objektsteuercharakter nur wenig zu tun hat. Wenn das Steuerobjekt die dauernde Ertragsfähigkeit des Betriebes sei, könne man nicht die notwendigen Aufwendungen wie Zinsen von Fremdkapital oder Miet- und Pachtzinsen zur Erzielung des Ertrages steuer-

1) auf diesen Gesichtspunkt hat Lampe in Wörterbuch der Volkswirtschaft Bd. I, 1931, S. 715 (720 ff) und Bickel in Ertragssteuern in Hdb. der Finanzwissenschaft, Bd. II, S. 416, Fußnote 13, bei dem Problem der Hinzurechnungen hingewiesen; Bund der Steuerzahler, S. 21;

2) Eckhardt, Der Betriebsberater 1965, S. 134;

3) Hammers, S. 12 ff;



lich hinzurechnen. Eine Hinzurechnung widerspricht jedenfalls auch der betriebswirtschaftlichen und handelsrechtlichen Behandlung in den Bilanzen. Nach § 156 AktG werden Dauerschulden vom Grundkapital getrennt in der Passivseite eingesetzt. Niemand käme bei der Erstellung einer ordnungsgemäßen Bilanz ode-r bei Erstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung nach § 157 AktG auf den Gedanken, den Gewinn um die Zins- oder Mietaufwendungen zu erhöhen. Schon hier zeigt sich die Einheit der Rechtsordnung durchbrochen.

Nach meiner Auffassung läßt sich aus dem Objektsteuerprinzip eher das Gegenteil rechtfertigen. Wenn es nach diesem Prinzip auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht ankommen soll, muß es auch für das Gewerbesteuerrecht unschädlich sein, ob ein Betrieb mit Fremdkapital und Dauerschulden oder mit Eigenkapital arbeitet. Es muß auch gleichgültig sein, ob ein Betrieb seine Betriebsstätte gepachtet oder gemietet hat oder ob ein eigenes Grundstück zur Verfügung steht. Diese Tatbestandsmerkmale beruhen auf Darlehens-, Miet- oder Pachtverträgen, also auf Schuldverhältnissen, die nicht nur individuell ausgestaltet werden, sondern auch persönlichen Charakter tragen. Also berücksichtigt man hier doch die persönlichen Verhältnisse. Überspitzt ausgedrückt, folgt aus dem sog. Objektsteuercharakter, also der objektiven Betrachtungsweise, daß das Prinzip der Vertragsfreiheit, also der subjektiven Gestaltungsweise hier keine Anerkennung findet.

Im übrigen bahnt sich im sog. Leasing-Geschäft eine Entwicklung an, die von der Gewerbesteuer-gesetzgebung noch nicht gelöst wurde. Hier fällt in vielen Fällen der wirtschaftliche und juristische Eigentumsbegriff auseinander. Unter Anwendung der objektsteuerlichen Betrachtungsweise ist im Hinblick auf die Rechtfertigung dieses Systems kaum gerecht zu begründen, warum in dem einen Fall die Wirtschaftsgüter dem Leasinggeber oder in dem anderen Falle dem Leasingnehmer zugerechnet werden sollen und somit gewerbesteuerrechtlich beim Leasinggeber oder beim Leasingnehmer ein besonders zu steuerndes Objekt darstellt. Da die einzelnen Fälle im übrigen je nach dem individuell abgeschlossenen Vertrag unterschiedlich beurteilt werden, zeigt sich auch hier der besondere Einschlag der persönlichen Verhältnisse.

Keineswegs kann man also auch dem Objektsteuerprinzip entnehmen, daß der Ertrag sowohl aus Eigen- wie aus Fremdkapital deshalb zu besteuern sei, weil die dauernde Quelle ohne Rücksicht auf persönliche Verhältnisse das Steuerobjekt sei.

Die Objektsteuern können nach meiner Ansicht lediglich als Gegensatz zu den Subjektsteuern verstanden werden. Diese Unterscheidung verlangt keineswegs eine

mechanische Gleichsetzung von Fremd- und Eigenkapital mit dem Scheinargument, da es bei einer Objektsteuer nicht auf persönliche Verhältnisse ankomme, sei es also für die Gewerbesteuer auch unerheblich, ob ein Unternehmen mit Fremd- oder Eigenkapital finanziert wird.

Daß es sich hier um ein Scheinargument handelt, zeigt sich an folgenden Überlegungen. Zumeist wird erklärt, da es nach dem Objektsteuerprinzip nicht auf die persönlichen Verhältnisse ankomme, dürfte es also auch keine Rolle spielen, ob man mit Fremd- oder Eigenkapital arbeite. Also müsse die Steuerpflicht in beiden Fällen gleich sein. Damit wird die Hinzurechnung des Fremdkapitals begründet. Aus dem Objektsteuerprinzip kann aber auch gefolgert werden, da es nicht auf die persönlichen Verhältnisse ankommt, müßten die persönlichen Darlehensverträge außer Acht und müßte das Fremdkapital bei der Gewerbesteuer nach dem Kapital unberücksichtigt bleiben.

Der Unterschied zwischen beiden Argumenten besteht in der Frage, in welcher Hinsicht es nicht auf die persönlichen Verhältnisse ankommt. Wenn ich von dem gesamten in dem Unternehmen arbeitenden Kapital

ausgehe, kann man mit der herrschenden Meinung folgern, daß es dann wegen des Objektsteuerprinzips nicht auf einen persönlichen Darlehensvertrag ankommt und es gleichgültig ist, wieviel Fremdkapital und somit Dauerschulden vorhanden sind. Wenn ich aber als Bezugspunkt den Wert des Betriebes als Fundus wähle, kommt es nach dem Objektsteuerprinzip auf den Unterschied von Eigen- und Fremdkapital nicht an und kann dann dieser steuerrechtlich keine Bedeutung haben, da nur das gesamte im Betrieb arbeitende Eigenkapital den Wert oder den Fundus bestimmt. Nach meiner Auffassung kann nur der zweite Bezugspunkt richtig sein, wobei ich einmal unterstelle, daß die Fundustheorie auch heute noch aufrechterhalten werden kann.

Die herrschende Auffassung, die zunächst in der Begründung ¹⁾ zur Realsteuerreform vertreten wurde, läßt also hier die Fundustheorie außer Acht und erklärt, das gesamte im Unternehmen arbeitende Kapital sei der objektive Tatbestand. In Wahrheit ist in dem Begriff Fremdkapital dann schon ein subjektives Element enthalten. Mit Recht erklärt deshalb Eckhardt ²⁾, daß bei dieser Argumentation "in Wirklichkeit die Kaninchen bereits in dem Hut verborgen sind, aus dem sie gezaubert werden sollen".

1) Begründung zum GewStG 1936, in RStBl 1937, S. 695;

2) Eckhardt a.a.O., S. 134;

Im übrigen ist noch darauf hinzuweisen, daß auch die Dauerschulden bei einer Verschlechterung der Vermögenslage sofort zurückgezahlt werden müssen. Das Fremdkapital stärkt keineswegs die dauernde Ertragsfähigkeit eines Betriebes in dem Umfange, um eine Besteuerung dieser sogenannten passiven Wirtschaftsgüter oder das Fremdkapital beim Darlehensnehmer zu rechtfertigen.

Der von der Gewerbekapitalsteuer erzielte Effekt führt dann auch zu einer unerwünschten Investitionszurückhaltung der Unternehmer. Die Aufhebung der Hinzurechnungsvorschrift könnte deshalb bei einer Rezession eine geeignete wirtschaftsfördernde Maßnahme darstellen.

Wenn im übrigen die dauernde Ertragsfähigkeit für die Besteuerung maßgebend sein soll, so ergibt sich auch daraus kein Argument für die Hinzurechnung von Dauerschulden. Wird durch das Fremdkapital ein größerer tatsächlich erwirtschafteter Ertrag erzielt, so wird die größere Ertragskraft auch im Rahmen der Gewerbeertragsteuer berücksichtigt.

Bei alledem zeigt sich, daß bei der gesetzlichen Regelung dieses Problems weniger dogmatische als fiskalische Überlegungen angestellt wurden. Diese Auffassung klingt auch in dem Urteil des Bundes-

verfassungsgerichts ¹⁾ zur Hinzurechnung der Vergütungen an wesentlich Beteiligte nach § 8 Ziff. 6 GewStG an. Das Gericht erklärte, daß diese Hinzurechnungsvorschrift dem Objektsteuerprinzip gerade widerspreche. Es hat auch aus der Begründung der Realsteuerreform 1936 im Druck den Satz hervorgehoben, daß die Bestimmung getroffen worden sei, um eine Schmälderung der Gewerbesteuer zu verhindern. In diesem Verfahren hat der Bundesminister der Finanzen auch sein ursprüngliches Vorbringen, daß die strittigen Vorschriften aus dem Objektsteuercharakter heraus zu rechtfertigen seien, dahin geändert, daß es dem Gesetzgeber nicht verboten sei, bei der Ausgestaltung der Gewerbesteuer objektsteuerliche und subjektsteuerliche Gesichtspunkte zu mischen. Dieses Argument hat das Bundesverfassungsgericht bestätigt.

Auch bei der Frage der Hinzurechnung von Ehegattengehältern nach § 8 Ziff. 5 GewStG hat das Bundesverfassungsgericht ²⁾ klar ausgesprochen, daß hier ein subjektives Element in die Gewerbesteuer eingefügt sei, das nicht mit dem Objektsteuerprinzip gerechtfertigt werden könne.

Ein weiterer Fall der verdeckten Subjektivierung der Gewerbesteuer liegt in Abschnitt 53 Abs. 1 der Gewerbesteuerrichtlinien 1951.

1) BVerfG a.a.O., Der Städtetag 1962, S. 132;

2) BVerfG a.a.O., Der Städtetag 1962, S. 130;

Danach werden Gewinnanteil und Gehälter von stillen Gesellschaftern entgegen § 8 Ziff. 3 GewStG unter bestimmten Voraussetzungen nicht hinzuge-rechnet. Der Bundesfinanzhof ¹⁾ hat darin einen auf allgemeinen Billigkeitserwägungen beruhenden Milderungserlaß gesehen.

Fragwürdig wird die Begründung zum Objektsteuerprinzip in der jetzt wieder aufgelebten Diskussion um das Problem der Gewerbesteuerpflicht bei einer Unterbeteiligung nach § 8 Ziff. 3 GewStG ²⁾, ⁴⁾.

Insbesondere liegt eine Durchbrechung des Objektsteuercharakters in der Hinzurechnung der Schuldzinsen nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG. Besteuerungsgrundlage ist hier der Ertrag, die Sollzinsen mindern als Aufwand den Ertrag und können deshalb nicht hinzugerechnet werden.

Hammers ³⁾ erläutert diesen Gesichtspunkt noch dahingehend, daß der Zweck der Gewerbesteuer nicht in der Besteuerung von Betrieben liegt, die mit Eigenkapital finanziert wurden. Lediglich die dauernde Ertragsfähigkeit würde besteuert werden. Die Sollzinsen könnten zwar erst vermöge der Leistungsfähigkeit bezahlt werden. Die Zinsen müßten aber dem erwirtschafteten Ertrag abgezogen werden, da das Kapital zur Erhaltung und Ver-

1) BFH BStBl 1957, III, S. 264 ff = Der Betrieb 1957, S. 704;

2) vergl. früher BFH BStBl 1962, III, S. 337, dagegen FG Baden-Württemberg; EFG 1969, S. 462;

3) Hammers, S. 14;

4) Helmer in BB 1970, S. 165;

größerung der Ertragsfähigkeit notwendig ist.

Alle Zinsen sind daher Aufwand. Die jetzige Unterscheidung zwischen Zinsen für laufende Schulden und Dauerschulden ist nicht einzusehen.

Der Gesetzgeber war allerdings der Auffassung, daß die Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen begriffsnotwendig gerade zur Erhaltung des Objektsteuercharakters notwendig sei ¹⁾. Wie ich aber aufgezeigt habe, ist dies nicht verständlich.

Diese Durchbrechung des Objektsteuerprinzips wirkt hier nicht zu Gunsten des Steuerpflichtigen, sondern zu Gunsten des Fiskus. Fiskalische Interessen haben sicherlich eine nicht zu vernachlässigende Rolle beim Gesetzgeber gespielt.

Daraus kann nur gefolgert werden, daß es sich hier nicht um eine Ertrags-, sondern um eine Aufwandbesteuerung handelt, wobei das Objektsteuerprinzip nicht beachtet wird ²⁾.

- c) Eine weitere Durchbrechung des Objektsteuerprinzips liegt in § 11 GewStG.

Wenn die persönlichen Verhältnisse bei der Gewerbesteuer keine Bedeutung haben sollen, dann dürfte es auch eine Steuermaßtabelle nicht geben. Die Steuer müßte vielmehr unterschiedslos für jede Einkommensgruppe und ohne Freibetragsgrenze erhoben werden. Bei der Erhöhung der Freibeträge von

1) vgl. Reinhardt in Realsteuerreform Berlin 1937, S. 65, den man wohl als Schöpfer des Gewerbesteuergesetzes vom 1.12.1936 bezeichnen kann; Bennewitz, Die steuerliche Behandlung fremder Wirtschaftsgüter im Gewerbesteuerrecht, S. 4 ff;

2) Eckhardt, Der Betriebsberater 1965, S. 134; Literatur in Hdb der SW. Art. Gewerbesteuer, Bd. 4;

2.400,-- DM auf 7.200,-- DM hat der Bundesfinanzminister ¹⁾ erklärt, daß sich sein Ministerium "den Wünschen nach einem Freibetrag, besonders zur Schonung der mittelständischen Unternehmen, nicht verschließen könnte." Dabei wollte man wahrscheinlich auch diese Pauschale einführen, um den Forderungen nach Abzug eines Unternehmerlohnes entgegenzukommen ²⁾. Aus diesem Grunde wurde der Freibetrag auch lediglich bei natürlichen Personen und Personengesellschaften eingeführt ³⁾. Da bei Kapitalgesellschaften die Geschäftsführergehälter in jedem Fall als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, gilt hier auch keine Progression der Steuermeßzahlen. Durch die Regelung in § 11 GewStG wurde das Objektsteuerprinzip durch das Leistungsfähigkeitsprinzip ersetzt. Der Gesetzgeber hatte diese Vorschrift aus dem Gewerbesteuergesetz von 1891 übernommen, weil die nach § 11 GewStG befreiten Kleingewerbebetriebe über die persönliche Tätigkeit des Unternehmers hinaus keine besonders zu besteuernswerten Werte darstellen würden, die nicht schon durch die Personalbesteuerung ausreichend getroffen werden ⁴⁾. Der Gesetzgeber wollte also offensichtlich damals nur denjenigen Teil des Gewerbeertrages besteuern, der von der Einkommensteuer noch nicht ausreichend erfaßt wurde.

1) Deltos, FAZ Nr. 243 vom 17.10.1960, S. 11;

2) Hammers a.a.O., S. 10; Will a.a.O., S. 43; Günzler a.a.O., S. 184;

3) vgl. auch Müller, Die Gewerbesteuer als Glied im gegenwärtigen deutschen Steuersystem, Dissertation Hamburg 1913, S. 32 f;

4) vgl. Gaede, Die Gewerbesteuer besonders im Verhältnis zur Einkommensteuer, Dissertation Berlin 1926, S. 66;

Der Schutz kleinerer Unternehmer vor einer besonders massiven Besteuerung ist hier aber eine systemfremde Billigkeitsentscheidung des Gesetzgebers ¹⁾ gewesen, wobei politische Gesichtspunkte sicherlich ausschlaggebend waren ²⁾. Andererseits soll aber dieser Gedanke, wie z.B. die Gewerbesteuerleitlinien 1958 ³⁾ und 1961 ⁴⁾ zeigen, bei der Gewerbesteuer wegen des Objektsteuercharakters nur in ganz besonderen Ausnahmefällen durchgreifen, obwohl der § 131 AO nach § 3 Abs. 3 Ziff. 2 AO auch im Gewerbesteuerrecht allgemeine Gültigkeit hat.

Die hier wieder sichtbare Systematik einer objektiven Besteuerung muß zudem mit zwingender Notwendigkeit zu Härten führen, die über den Rahmen des § 131 AO hinausgehen. Mildert der Gesetzgeber diese Folgen, handelt es sich dann um eine verdeckte Subjektivierung der Gewerbesteuer, insbesondere, wenn eine Vielzahl gleichzubehandelnder Fälle vorliegt ⁵⁾. Ein solches Beispiel ist die "Verwaltungsanordnung betreffend Teilerlaß der Gewerbesteuer bei Betrieben von Vertriebenen, Flüchtlingen und Verfolgten sowie von Kriegssachgeschädigten und Evakuierten" vom 21.12.1958 ⁶⁾. Hier

- 1) Entwurf zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes, Dt.Btg, 3. Wahlperiode Drucksache Nr. 2573 vom 4.3.1961, S. 16;
- 2) Günzler a.a.O., Anm. 2 mit Hinweis auf den Bericht der Bundesregierung über die Lage der Mittelschichten, Dt.Btg, 3. Wahlperiode, Drucksache Nr. 2012 unter Ziff. 42, S. 169;
- 3) Gewerbesteuerleitlinien 1958 in der Fassung vom 22.9.1959, BanzNr. 187 vom 30.9.1959; BStBl 1959 I, S. 943;
- 4) Gewerbesteuerleitlinien 1961 in der Fassung vom 5.7.1962, BanzNr. 128 vom 11.7.1962, BStBl 1962 I, S. 941; (Anm. 5) und 6) S.S. 110

handelt es sich also nicht mehr um einen Erlaß gegenüber einem einzelnen Steuerpflichtigen, sondern um eine allgemeine Maßnahme gegenüber einer ganzen Gruppe von Gewerbesteuerpflichtigen, ohne daß einer Behörde im Einzelfall noch ein besonderer Ermessensspielraum zur Verfügung steht. In dieser allgemeinen, generalisierenden Form ist die Verwaltungsanordnung tatsächlich ein Ergänzungsgesetz zum Gewerbesteuergesetz, wobei die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, z.B. eines existenzbedrohten Flüchtlings, legalisiert wird.

Die Rechtsprechung ist aber nach wie vor sehr vorsichtig, einen Erlaß basierend auf dem Grundsatz der sozialen Gerechtigkeit zuzulassen ¹⁾, wobei dies auch hier mit dem Objektsteuercharakter begründet wird.

Da die obengenannte Verwaltungsanordnung verhältnismäßig spät, nämlich über 10 Jahre nach der Evakuierung oder dem Eintritt des Kriegssachschadens, erlassen wurde, gibt der Gesetzgeber damit aber incident zu, daß gerade die Gewerbesteuer die Neugründung oder den Wiederaufbau eines Unternehmens in einer dem sozialen Rechtsstaat kaum entsprechenden Weise erschwert oder in vielen Fällen sogar zunächst verhindert hat. Wenn

(Fortsetzung von Seite 119)

- 5) Hammers a.a.O., S. 9, mit Hinweis auf die Entscheidung des BVerwG vom 5.6.1959, BStBl 1959, I, S. 1002;
- 6) BStBl 1958, I, S. 24 und BanzNr. 17 vom 15.1. 1958; dazu Hammers a.a.O., S. 9 Anm. 36 mit vielen weiteren Hinweisen;

1) OVG Koblenz in Die Gemeindekasse 1960, S. 334 = KStZ 1960, S. 112;

die Gemeinden in der Vergangenheit in solchen Fällen nicht sehr häufig auf die Gewerbesteuern zunächst verzichtet hätten, wären viele Neugründungen und mancher Wiederaufbau nicht erfolgt, obwohl durch Art. 2 GG in Verbindung mit Art. 12 GG die Gewerbefreiheit, wozu auch das Recht der Unternehmensgründungsfreiheit gehört, geschützt ist und unser Wirtschaftssystem auf dem Prinzip des freien Wettbewerbs beruht. Sicherlich werden diese Prinzipien bei der Neugründung eines Unternehmens durch den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer nicht gefördert, wie die oben angeführte "Verwaltungsanordnung" zeigt.

- d) Während die frühere Rechtsprechung, insbesondere nach der Grundsatzentscheidung des Reichsfinanzhofes ¹⁾ vom 3.7.1926, einen Verlustvortrag mit dem Charakter der Objektbesteuerung für unvereinbar hielt, ist er aber seit 1939 auch gesetzlich anerkannt. In § 10 a GewStG liegt somit eine weitere Durchbrechung des Objektsteuerprinzips.
- e) Bis zum Erhebungszeitraum 1951 ²⁾ war es entgegen dem Objektsteuerprinzip zulässig, die Schulden für Lastenausgleichsabgaben abzuziehen, obwohl die Dauerschulden sonst doch hinzugerechnet werden. Bei der Ermittlung des Gewerbekapitals wurden auch hier die persönlichen Verhältnisse berücksichtigt.

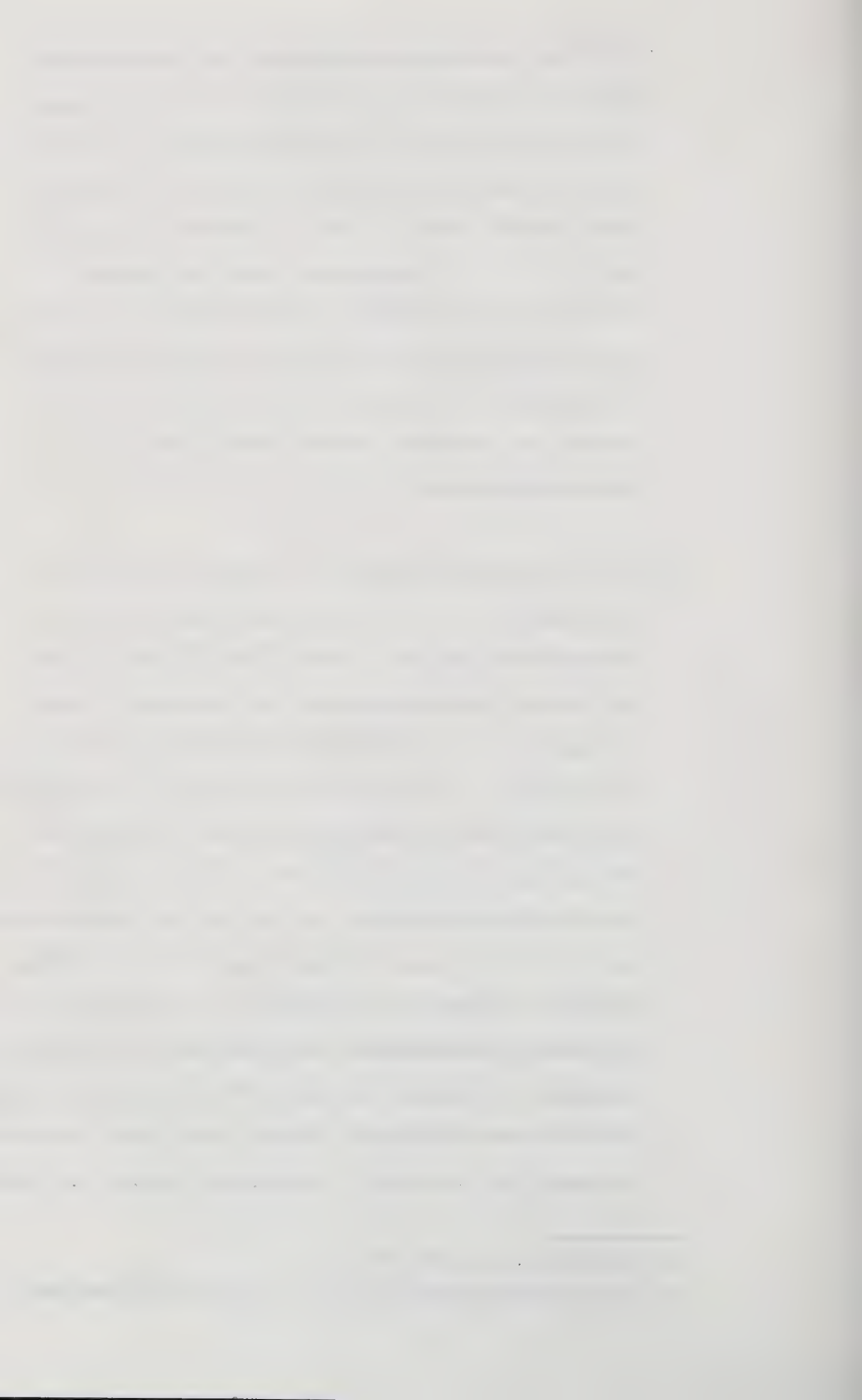
1) RFH, Bd. 38, S. 120;

2) vgl. GewStR 1951, Abschnitt 49, Lenski-Steinberg, § 8 Ziff. 1, Anm. 31, 32;

- f) Mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer wurde es früher auch begründet, daß die Steuerpflicht unverändert und ununterbrochen bei einem Unternehmerwechsel bestehen blieb. Diese Regelung besteht nach § 5 Abs. 2 GewStG jetzt nicht mehr. Die der Objektsteuer zugrundeliegende Trennung und Abstraktion von Steuerschuldner und Steuergegenstand besteht somit hier nicht mehr. Hier zeigt sich also auch eine vom Gesetzgeber bewußt vorgenommene Durchbrechung des Objektsteuercharakters.
- g) Mit Recht weist Hammers ¹⁾ darauf hin, daß der Gesetzgeber und die Verwaltung immer wieder zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im großen Rahmen gezwungen sein werden. So war es auch trotz des Objektsteuercharakters lange Zeit möglich, daß die Gemeinden bei der Industrie- und Gewerbeansiedlung zunächst auf die Gewerbesteuer ganz oder zum Teil verzichteten. Nach § 5 des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen vom 1.12.1936 waren Vereinbarungen über die Höhe einzelner Abgaben mit Zustimmung der Obersten Gemeindeaufsichtsbehörden entgegen dem Objektsteuercharakter zulässig. Im Jahre 1951 wurde diese Vorschrift aber aufgehoben. Heute sind solche Vereinbarungen als nichtig ²⁾ anzusehen, obwohl sie auch

1) Hammers a.a.O., S. 11;

2) OVG Münster in MDR 1957, S. 442, mit Nachweisen;



heute noch versteckt vorkommen sollen. So handhaben manche Gemeinden die Erlaß- oder Stundungsvorschriften trotz des Objektsteuercharakters sehr großzügig. Da jede Gemeinde auf das Gewerbesteueraufkommen angewiesen ist, möchte man Abwanderungen vermeiden und berücksichtigt deshalb die Leistungsfähigkeit des Unternehmers bei der Stundung, Niederschlagung oder dem Erlaß der Gewerbesteuer.

Ohne es besonders auszusprechen, hat dies der Gesetzgeber in der Praxis bei der Grundsteuer längst berücksichtigt, die auch als Objektsteuer bezeichnet wird. Nicht nur, daß bei Ertragsausfällen die Grundsteuer erlassen wird, nicht nur, daß im Rahmen der Förderung des Wohnungsbaus die Grundsteuer 10 Jahre lang erlassen wird, hat der Gesetzgeber es jahrelang wegen der Einkommensverhältnisse in der Landwirtschaft nicht für richtig gehalten, die Einheitswerte bei der Grundsteuer A an die heutigen Wertverhältnisse anzupassen. Sie sind auf dem Stande vom 1.1.1935 erstarrt ¹⁾. Erst vom Jahre 1970 an sollten die neuen Einheitswerte gültig werden, nur weil die persönliche Leistungsfähigkeit der Landwirte entgegen dem Objektsteuercharakter berücksichtigt wird.

1) dazu eingehend Redaktion, Der Städtetag 1960, S. 101 f;



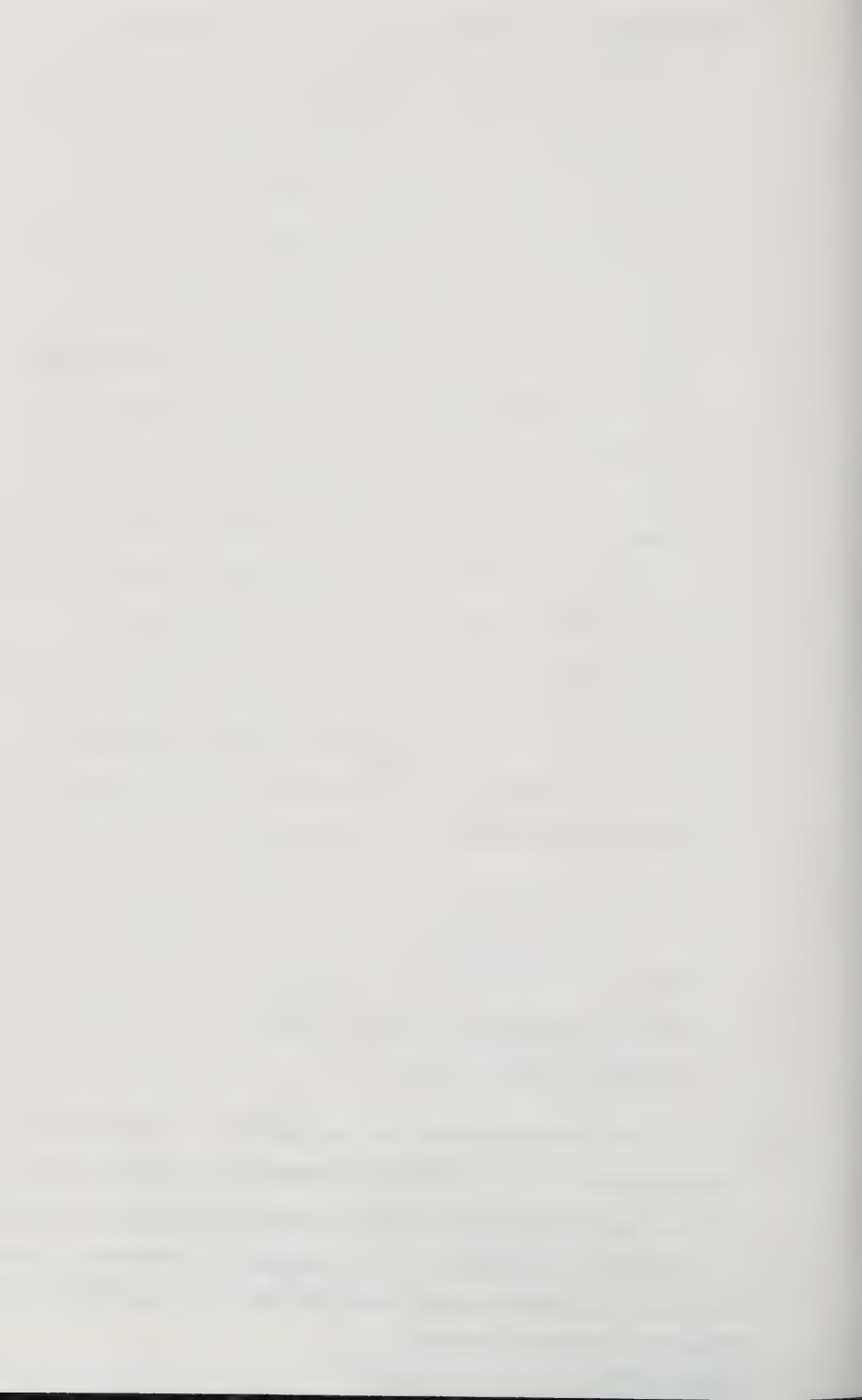
Die Tendenz, die immer häufiger zur Durchbrechung des Objektsteuercharakters führt, ergibt sich aus einer und der veränderten Fürsorgepflicht des Staates gegenüber dem Einzelnen, die wiederum von der persönlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen ausgehen muß. Früher, in der Zeit des klassischen Liberalismus, war es natürlich verpönt, daß sich der Staat um das Wohlergehen des Einzelnen so kümmerte und dieser im Falle einer Einkommensminderung oder -gefährdung sofort nach dem Eingreifen des Staates rief. Die heutige Auffassung vom Sozialstaat schließt aber naturnotwendig die Fürsorge für den Einzelnen immer mehr ein, wie die Entwicklung auf dem Gebiet der Daseinsvorsorge zeigt. Er muß deshalb die persönliche Leistungsfähigkeit immer häufiger mitberücksichtigen, selbst, wenn dies eine Durchbrechung althergebrachter Grundsätze, wie des Objektsteuersystems bedeutet. Schon hier zeigt sich, daß das Objektsteuersystem auch im Hinblick auf das zentrale Einkommensteuersystem den Ansprüchen unserer Zeit nicht mehr genügt und immer wieder und häufiger durchbrochen werden wird.

h) Es ist außerdem anerkannt ¹⁾, daß auch durch § 5 Abs. 2 GewStG das Objektsteuerprinzip durchbrochen wird.

i) Auch die Behandlung der Betriebsaufspaltung ¹⁾ bedeutet im Prinzip nichts anderes.

3. Es kann also festgehalten werden, daß auch heute noch die Gewerbesteuer viele Subjektsteuermerkmale kennt und der Objektsteuercharakter in vieler Hinsicht durchbrochen wird. Es steht auch fest, daß der Gesetzgeber und die Verwaltung immer mehr zur Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit gezwungen werden.

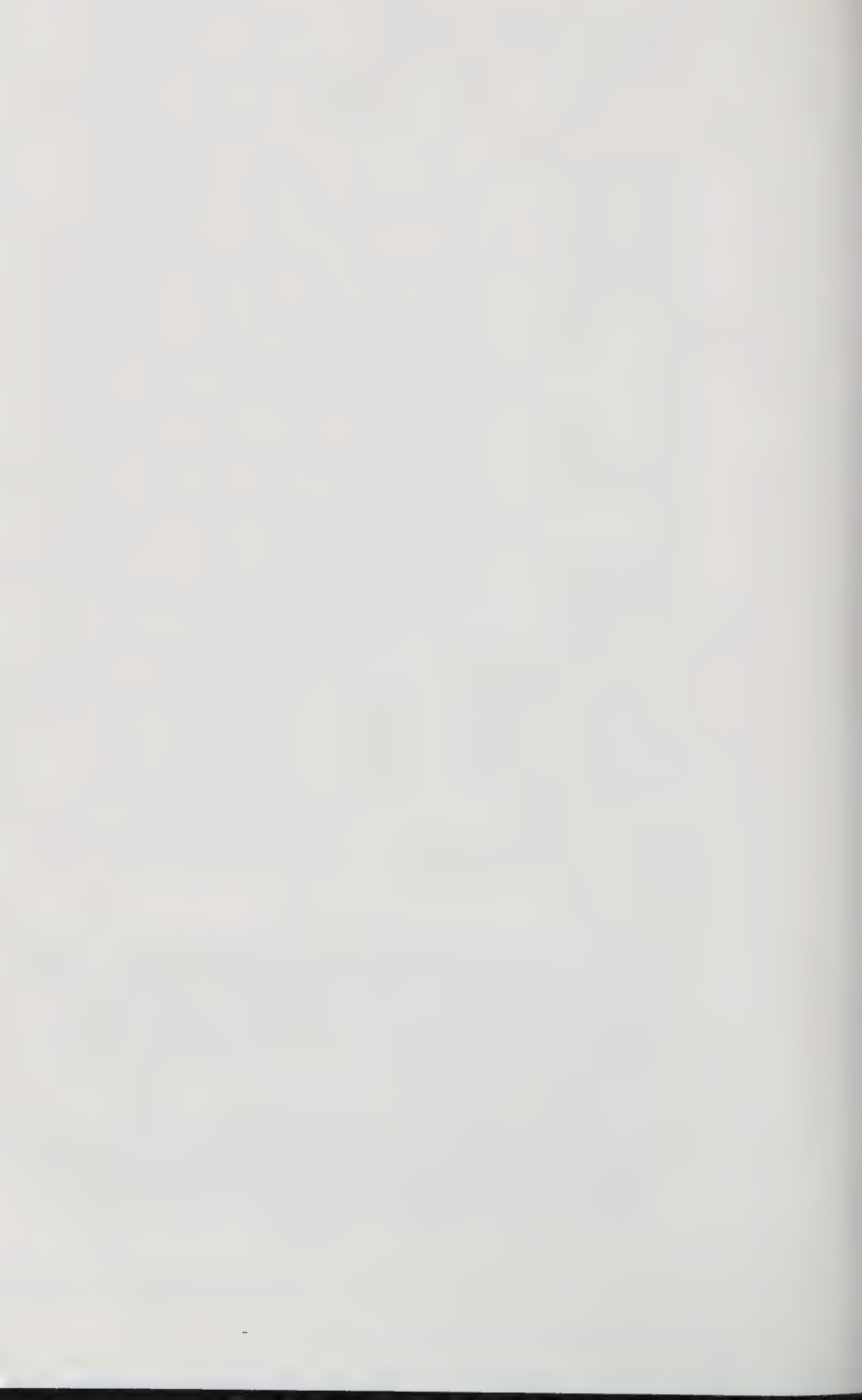
1) BVerfG NJW 1969, 689 (690);



Es ist eine sehr schwierige Bewertungsfrage, ob man die Gewerbesteuer mit diesen Durchbrechungen überhaupt noch als eine Objektsteuer ansehen kann, selbst wenn man dabei berücksichtigt, daß der Gesetzgeber zu einer reinen Durchführung dieses Systems nicht verpflichtet ist ¹⁾. Dieses Problem, ob nämlich die Gewerbesteuer mehr von Merkmalen einer Subjekt- oder einer Objektsteuer entscheidend gekennzeichnet wird, ist im Hinblick auf Art. 3 GG von großer Bedeutung. Wenn man die für den Objektsteuercharakter typischen Hinzurechnungsvorschriften nicht mehr als das Unterscheidungsmerkmal zur Einkommensteuer gelten läßt, liegt eine nach Art. 3 GG verfassungswidrige Doppelbesteuerung vor. ²⁾ Nach meiner Auffassung sind die Hinzurechnungsvorschriften noch nicht so durchbrochen, als daß man die Gewerbesteuer jetzt schon für verfassungswidrig ansehen kann, wenn auch das Bundesverfassungsgericht diese Unterscheidungsmerkmale zur Einkommensteuer bereits erheblich erschüttert hat. Jedenfalls zeigt eine Gesamtbetrachtung, daß man die Gewerbesteuer noch nicht zu den Subjektsteuern einordnen darf.

1) selbst der Bundesminister der Finanzen geht jetzt nach seinem in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesverfassungsgericht geänderten Vortrag davon aus, daß bei der Ausgestaltung der Gewerbesteuer objektsteuerliche und subjektsteuerliche Gesichtspunkte gemischt sind, BVerfG BStBl 1962, I, S. 500; vgl. auch jetzt BVerfG NJW 1969, 689 (690);

2) Diese Frage hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 14.1.1969 aus tatsächlichen Gründen bei dem Problem der unterschiedlichen Behandlung der Betriebsaufspaltung nicht zu untersuchen brauchen;



H. Das Objektsteuersystem im Hinblick auf das Grundgesetz

1. Bevor man das Objektsteuersystem an Hand des Art. 1 Abs. I GG in Verbindung mit Art. 2 Abs. I GG überprüft, ist eine Untersuchung im Hinblick auf die speziellen Grundrechte ¹⁾ notwendig.

a) Bei jeder Steuer steht innerhalb einer verfassungsrechtlichen Überprüfung sofort Art. 14 GG zur Diskussion. Nach Art. 14 Abs. I GG wird zwar das Eigentum gewährleistet, der Inhalt und die Schranken werden aber durch die Gesetze bestimmt. Es ist heute unbestritten, daß die Finanzierung des Staates durch Steuergesetze grundsätzlich nicht in unzulässiger Weise in das Eigentum des Einzelnen eingreift ²⁾. Allerdings kann ein einzelnes Steuergesetz so ausgestaltet sein, daß in grundrechtswidriger Weise in die Substanz des Eigentums eingegriffen wird ³⁾.

Festzuhalten ist zunächst noch, daß Art. 14 GG in seiner heutigen Auslegung auch das Vermögen

1) zu dem Problem der Rangordnung Maunz-Dürig Art. 1 Abs. II Rdnr. 88 und Art. 2 Abs. I Rdnr. 43, ständige Rechtsprechung BVerfGE Bd. 4, S. 53 (57), Bd. 9, S. 73 (77), Bd. 9, S. 83 (88), Bd. 11, S. 234 (238);

2) BVerfGE, Bd. 7, S. 7;

3) Maunz-Dürig, Art. 105, Rdnr. 3; Weber in Die Grundrechte, Bd. II, S. 360, mit Fußnote 45; Hettlage a.a.O., S. 4 und mit Hinweis auf Forsthoff, S. 92;



umfassend schützt ¹⁾. Die Eigentumsgarantie nach Art. 14 GG schließt also grundsätzlich eine soziale Umschichtung und eine Konfiskation durch das Steuerrecht aus ²⁾. Allerdings weist Hettlage ³⁾ mit Recht auf die Frage einer Überwälzung hin, die schon dann einen Eigentumsschutz ausschließt. Die Verwirklichung des staatlichen Steueranspruchs ist im Prinzip nie eine Enteignung. So ist auch ein Beschneiden des Erbrechts durch ein Erbschaftsteuergesetz oder die teilweise Vermögenskonfiskation durch das Lastenausgleichsgesetz trotz der erheblichen Eingriffe nicht ohne weiteres von vornherein verfassungswidrig.

Obwohl über die Grenzen der Finanzgewalt nach dem Grundgesetz nichts gesagt wird, bestehen doch gewisse Schranken, die sich aus den tragenden Grundgedanken der Verfassung ergeben ⁴⁾. Allerdings ist mit den Grenzen des Sittengesetzes oder des Art. 2 GG allein nicht viel gewonnen. An Hand des Art. 14 GG kann man eher den Schluß ziehen, ob die entsprechenden Steuergesetze den elementaren Gerechtigkeitseinstellungen widersprechen oder ob der Gesetzgeber lediglich die verfassungsgemäßen Ziele eines sozialen Rechtsstaats verwirklichen will. Im vorliegenden konkreten Fall braucht auf

1) BVerfGE, Bd. 4, S. 7 (17);

2) Weber a.a.O., S. 348, mit weiteren Hinweisen;

3) Hettlage, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung VVDStL, Bd. 14 (1956), S. 2 bis 36; Ballerstedt in die Grundrechte, Bd. III S. 38;

4) Hettlage a.a.O., S. 92, Erwiderung auf die Thesen Webers;

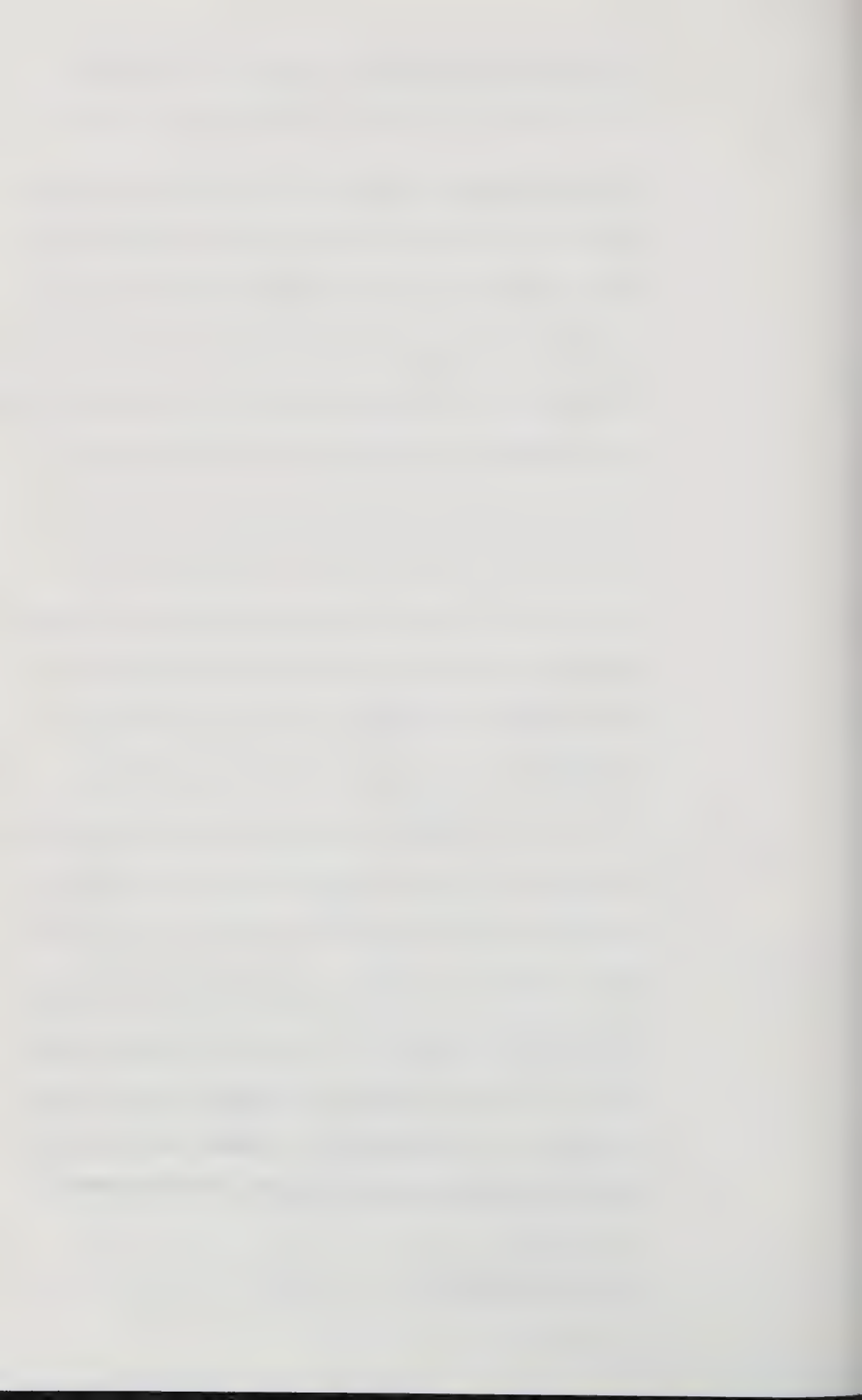


das Spannungsverhältnis Eigentum und sozialer Rechtsstaat nicht weiter eingegangen zu werden.

Die Gewerbesteuer verstößt als Objektsteuer nicht gegen Art. 14 GG, da hier von einer konfiskatorischen Wirkung nicht gesprochen werden kann. Mit der Gewerbesteuer werden keine sozialen Umschichtungen hervorgerufen. Im übrigen hat der Gesetzgeber einen sehr weiten Spielraum für eine noch nicht verfassungswidrige Bemessung der Steuerhöhe ¹⁾.

Zwar wird bei der Gewerbesteuer auf die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners grundsätzlich keine Rücksicht genommen. Es könnte also durch die Hinzurechnungsvorschriften eine Steuerschuld entstehen, obwohl das Unternehmen mit Verlust arbeitete oder kaum mit liquidem Eigenkapital ausgestattet ist. Dadurch könnte auch in die Substanz des Unternehmens eingegriffen werden. Aber diese theoretischen Möglichkeiten entfallen insbesondere dann, wenn die Unternehmer diese Steuern im Zeichen einer guten Konjunktur auf den Kunden überwälzen können und die Steuerpflichtigen tatsächlich besonders leistungsfähig sind. Zur Zeit besteht nach meiner Ansicht also lediglich eine theoretische Gefahr, daß das Problem des Spannungsverhältnisses von Eigentum und

1) Ballerstedt a.a.O., S. 39;



Gewerbsteuer in der Zukunft einmal aktuell wird. Aber auch dann könnte der Gesetzgeber die Gewerbesteuer eventuell aus wirtschaftspolitischen Erwägungen zu rechtfertigen versuchen ¹⁾. Er könnte sich eventuell auch darauf berufen, mit Hilfe der Gewerbsteuer eine gerechtere Vermögensverteilung durchführen zu wollen. Die letzten beiden Gesichtspunkte müßten allerdings dann noch eingehender untersucht werden.

Außerdem müßte in diesem Zusammenhang noch untersucht werden, inwieweit die Möglichkeiten eines Steuererlasses eine eventuelle Verfassungswidrigkeit wieder aufheben können.

Es ist festzuhalten, daß der Objektsteuercharakter zur Zeit noch nicht mit Art. 14 GG in einem verfassungswidrigen Spannungsverhältnis steht. Selbst wenn in Einzelfällen dieses System möglicherweise bereits die durch Art. 14 GG geschützte Substanz berührt ²⁾, so ist deshalb noch nicht das gesamte System verfassungswidrig. Es ist eine andere Frage, ob das Objektsteuersystem, im Hinblick auf Art. 14 GG und die Sozialstaatsentscheidung des Grundgesetzes in dieser Weise ausgestaltet werden darf, wie noch zu untersuchen sein wird.

1) zu diesem Rechtfertigungsgrund BVerfGE, Bd. 4, S. 7 (17);

2) Klein a.a.O., S. 210, mit Hinweis auf BVerfGE Bd. 16, S. 147 (183 ff);



b) Die Gewerbesteuer könnte durch die Nichtberücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit bei einer Unternehmensgründung auch den Art. 12 GG berühren. Festzuhalten ist zunächst, daß dadurch nicht in die Freiheit der Berufswahl eingegriffen wird, sondern lediglich die Freiheit der Berufsausübung betroffen wird ¹⁾. Die Gewerbesteuer entsteht nämlich noch nicht vor der oder mit der Unternehmensgründung, sondern erst nach der Aufnahme der Tätigkeit und der Festsetzung der Einheitswertbescheide. In die Berufsausübungsfreiheit darf aber nach Art. 12 Abs. I Satz 2 GG durch Gesetz grundsätzlich eingegriffen werden. Das Gewerbesteuergesetz würde nämlich nur dann in die Berufsfreiheit eingreifen, wenn es in einem sehr engen Zusammenhang mit der Berufsausübung stünde und objektiv eine berufsregelnde Tendenz erkennen ließe ²⁾. Eine solche objektiv berufsregelnde Tendenz kann ich in dem Gewerbesteuergesetz - gerade im Hinblick auf die flüssigen Abgrenzungsmerkmale zur Frage des Gewerbebetriebs - nicht erkennen. Von hier aus sehe ich keinen Grund, das Gewerbesteuergesetz mit seinem Objektsteuercharakter als verfassungsmäßig anzusehen, obwohl es wahrscheinlich einer modernen Wirtschaftspolitik besser entspräche, wenn hier Steuererleichterungen die Unternehmens-

1) zu diesem Problem BVerwGE, Bd. 6, S. 50; Bd. 6, S. 247 (266 F); vor allem Bd. 12, S. 140 (160);

2) BVerfGE Bd. 13, S. 185 f, Bd. 16, S. 162 ff;

neugründungen weniger schwierig machen würden. Dies würde allerdings zu einer weiteren Durchbrechung des Objektsteuercharakters führen, indem für solche Fälle weitere subjektive Elemente in das Gesetz eingefügt werden müßten. Der Gleichheitsgrundsatz würde in den so begründeten Fällen nicht verletzt werden, da der Gesetzgeber lediglich sozialgestaltend tätig würde ¹⁾.

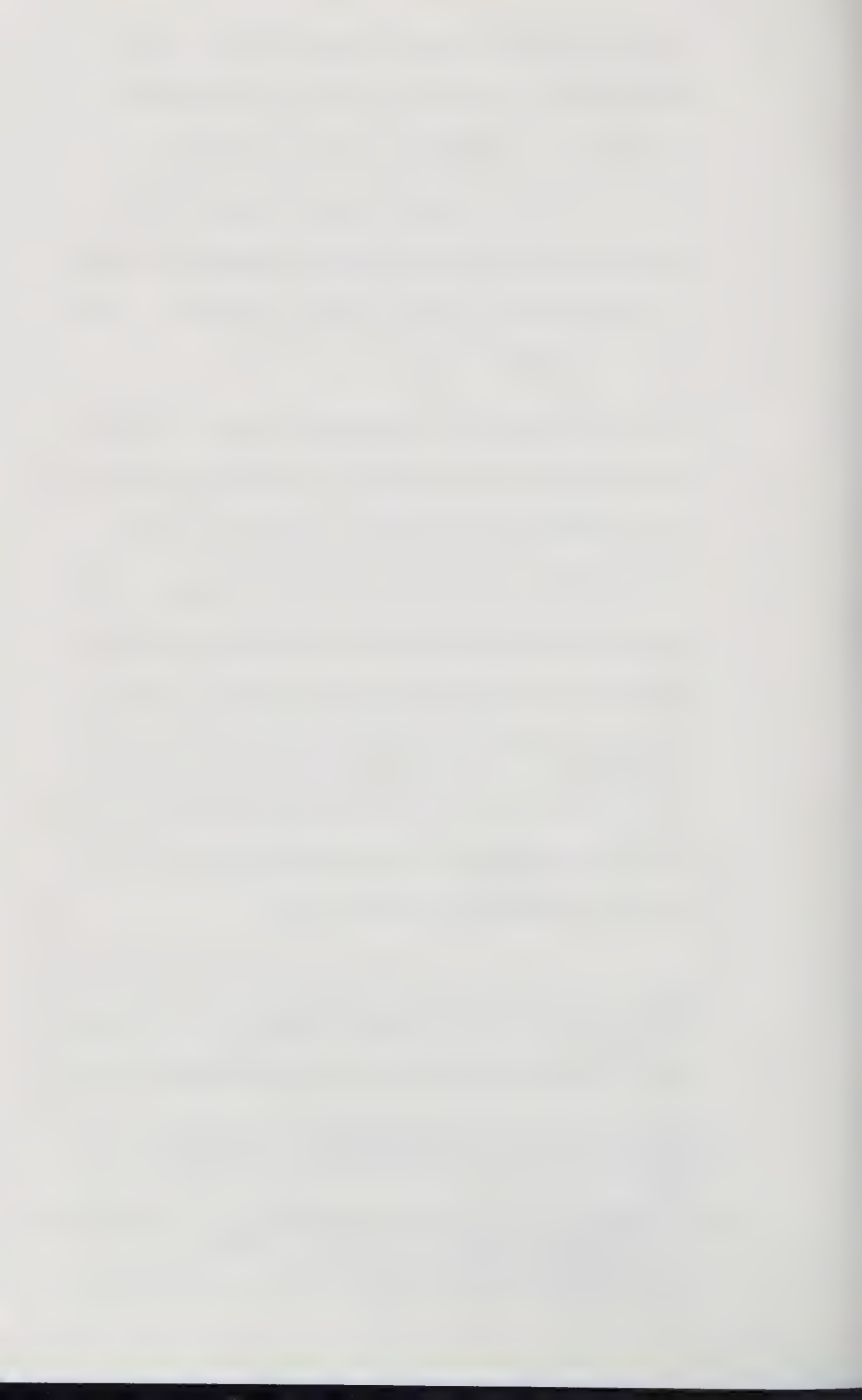
- c) Die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als Objektsteuer könnte aber gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit verstoßen, der nach der Rechtsprechung ²⁾ in Art. 3 GG enthalten ist. Im Sinne einer verhältnismäßigen Gleichheit muß der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuern zahlen, als der wirtschaftlich Schwächere ³⁾. Bei der Gewerbesteuer ist dieser Grundsatz insbesondere durch die Befreiung der kleineren Unternehmen und die Staffelung der Steuermeßzahlen in § 1 GewStG im Prinzip berücksichtigt.

Bei den auf dem Objektsteuerprinzip beruhenden Hinzurechnungsvorschriften wird dieser Grundsatz aber anscheinend nicht voll berücksichtigt. Der

1) BVerfGE, Bd. 4, S. 7 (Leitsatz) und S. 24; Bd. 16, S. 147 (162 ff); Maunz-Dürig Art. 2 GG Rdnr. 61;

2) BVerfGE, Bd. 6, S. 55 (70); Bd. 9, S. 3 (9); Bd. 9, S. 237 (240); Bd. 13, S. 181 (202);

3) BVerfGE, Bd. 8, S. 51 (68);



wirtschaftlich Schwächere, der sein Unternehmen mit Dauerschulden finanziert und nur über wenig Eigenkapital verfügt, muß die gleiche Steuer bezahlen wie derjenige Unternehmer, der über ein ausreichendes Eigenkapital verfügt. Trotzdem kann aber der Tatbestand bzw. das Objektsteuersystem deshalb nicht als willkürlich angesehen werden, was zu einer Verfassungswidrigkeit führen würde.

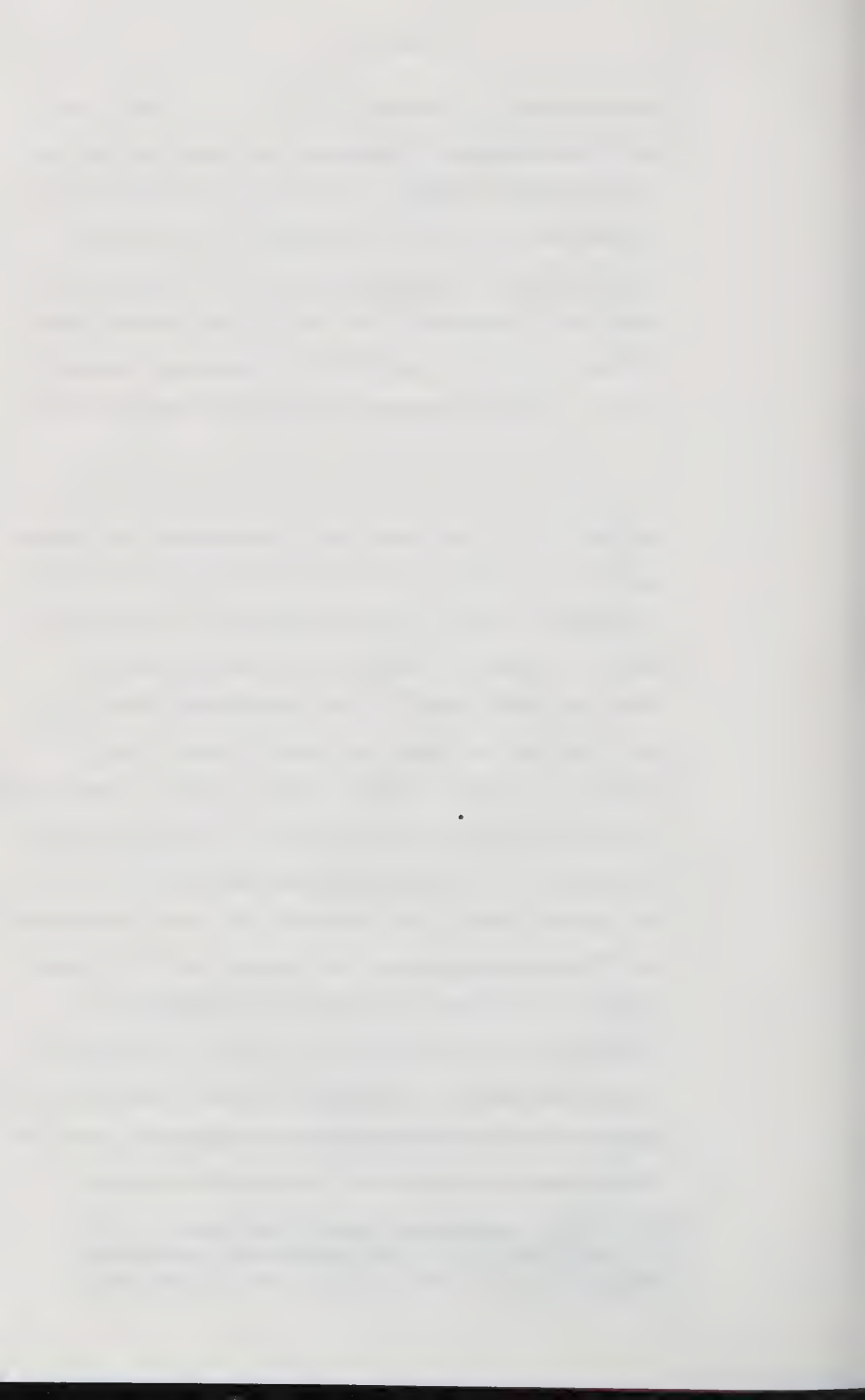
Dem Gesetzgeber ist durch den Gleichheitssatz in Art. 3 GG eine ungleiche Behandlung der Bürger nur dort untersagt, wo sich unter Beachtung der Forderung nach Steuergerechtigkeit ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Regelung nicht finden läßt.¹⁾

Wegen der Eigenart des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden Steuerrechts ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts der Gesetzgeber auch nicht gehalten, bei der Bestimmung des Steuergegenstandes durchgängig an die vorgegebene zivilrechtliche Ordnung anzuknüpfen²⁾.

Ebenso hat der Gesetzgeber bei der Erschließung von Steuerquellen weitgehende Gestaltungsfreiheit. Deshalb wird vom Bundesverfassungsgericht nur die Einhaltung der äußersten Grenzen der gesetz-

1) vgl. dazu neuerdings BVerfG NJW 1969, S. 1707 zur Zulässigkeit einer Repräsentativumfrage;

2) BVerfGE 26, S. 327, zur Bilanzbündeltheorie;

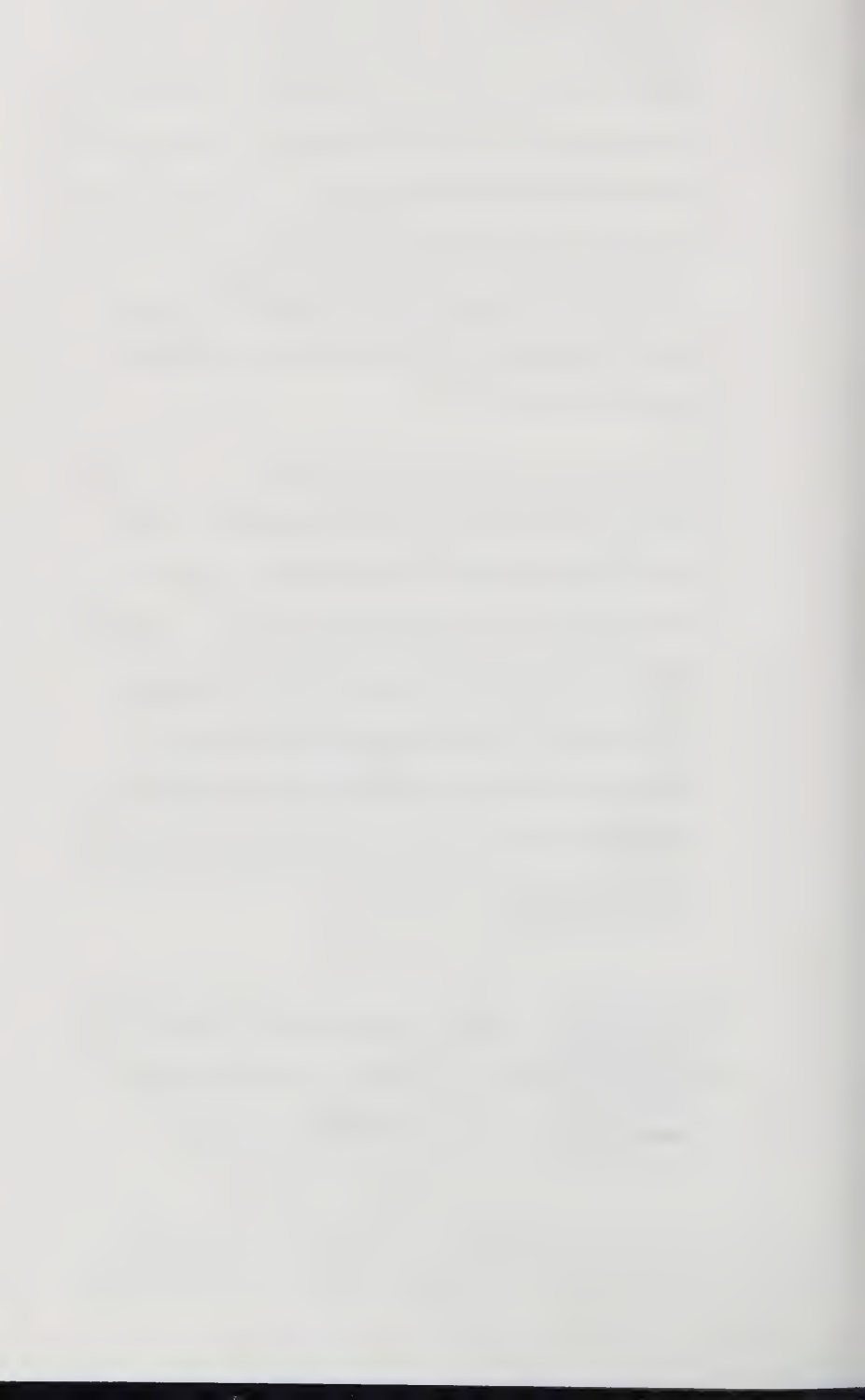


199

geberischen Freiheit nachgeprüft ¹⁾. Der Gesetzgeber kann insbesondere eine Besteuerung mit finanzpolitischen und steuertechnischen Erwägungen erfolgreich gegen eine Berufung auf die Verletzung des Gleichheitssatzes nach Art. 3 GG verteidigen ²⁾. So ist es auch zu erklären, daß das Bundesverfassungsgericht in seiner grundlegenden Entscheidung die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer bejaht hat, wie noch im einzelnen dargestellt wird ³⁾.

Dieser Rechtsprechung ist grundsätzlich in vollem Umfange zuzustimmen. Aus dem Prinzip der Gewaltenteilung ergibt sich nämlich, daß die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit der Legislative zusteht und das Bundesverfassungsgericht nur in ganz seltenen Ausnahmefällen diesen Grundsatz durchbrechen darf. Das vom Bürger gewählte Parlament und die verantwortliche Regierung benötigen einen politischen Handlungsspielraum, der von einem Gericht nicht ausgefüllt werden kann und darf.

-
- 1) BVerfGE 26, S. 302 ff zur Frage von Spekulationsgeschäften;
 - 2) BVerfG NJW 1969, S. 2133, zur Kilometergeldpauschale;
 - 3) BVerfGE 26, S. 1 ff = BB 1969, S. 710;



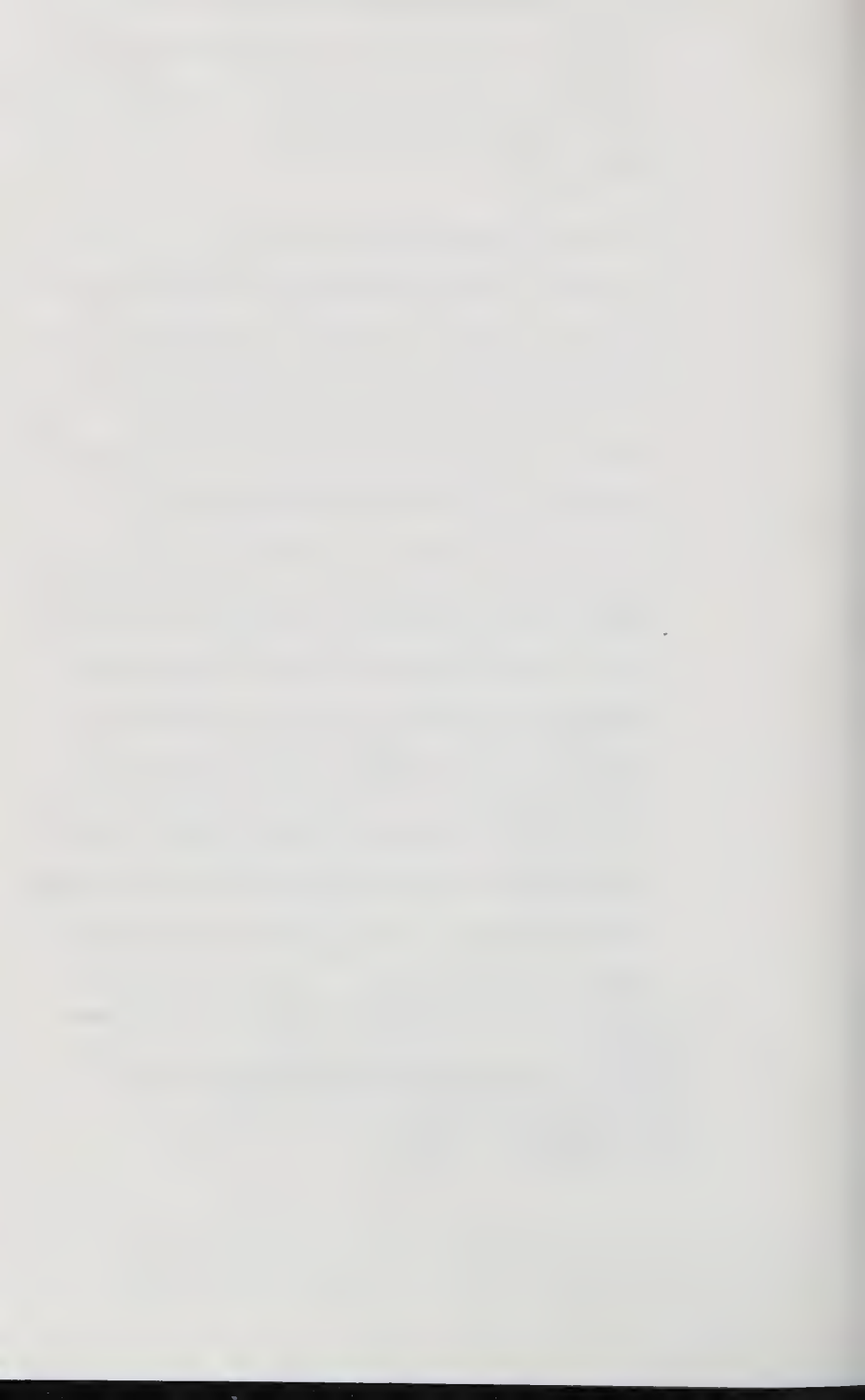
2. Der Objektsteuercharakter muß weiterhin im Hinblick auf das Prinzip der Steuergerechtigkeit nach Art. 3 GG und anhand des Verfassungsauftrags zur Sozialgestaltung nach Art. 20 und 28 GG überprüft werden.

In diesem Zusammenhang soll vorweg und speziell die Frage einer Verletzung der Wettbewerbsgleichheit, die nach Art. 2 Abs. 1 GG geschützt wird, untersucht werden. Die Wettbewerbsfreiheit verleiht nach heute überwiegender Auffassung ¹⁾ als Konkretisierung der allgemeinen Handlungsfreiheit das Recht, auf einem Wirtschaftssektor mit anderen Unternehmen frei konkurrieren zu können. Das bedeutet, daß der Staat weder den Wettbewerb durch ein oktroyiertes Ordnungssystem ersetzen darf, noch die Chancen einzelner Konkurrenten wesentlich verändern darf. Zwar steht auch die Wettbewerbsfreiheit unter dem allgemeinen Gesetzesvorbehalt ²⁾. Dieser ist jedoch enger als die besonders weite Ermessensfreiheit, welche der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzgeber gewährt. Hier können schon vernünftige Erwägungen einen Eingriff rechtfertigen ³⁾. Das Grundrecht in Form der Wettbewerbsfreiheit weist einen nach

1) vgl. für viele Maunz-Dürig-Herzog Art. 2 I Rdnr. 52; BVerfG JZ 1964, S. 452;

2) BVerfGE 6, S. 32 ff;

3) BVerfGE 7, S. 377;



Art. 19 Abs. 2 GG festen Wesensgehalt auf, so daß vom klassischen Wettbewerbsmodell noch etwas erhalten bleiben muß. Eine Veränderung der Wettbewerbslage durch die Gewerbesteuer und damit durch das Objektsteuerprinzip ist nicht in jedem Falle zulässig, weil etwa schon dem Steuerbegriff eine Beeinflussung des Wettbewerbs immanent²⁾ ist und eine volle Wettbewerbsneutralität ausgeschlossen ist¹⁾. Zulässig sind etwa Konkurrenzverschiebungen durch Nebenwirkungen einer im übrigen zulässigen Abgabe. Wenn nun von dem Objektsteuerprinzip eine Konkurrenzverschiebende Wettbewerbswirkung ausgeht, die das Bundesverfassungsgericht in seiner letzten Entscheidung ohne eingehende Untersuchung verneint, so beruht dies auf einer Typisierung eines großen Sachbereichs. Der darin liegende Vorteil steht heute noch nicht in einem so groben Mißverhältnis zu den mit der Typisierung dieses Großbereichs verbundenen Vorteilen, obwohl die Abgrenzung im einzelnen (freier Beruf - Gewerbebetrieb) als nicht mehr zeitgemäß angesehen werden kann. Das Objektsteuerprinzip verstößt deshalb nicht gegen das Grundrecht der Wettbewerbsfreiheit.

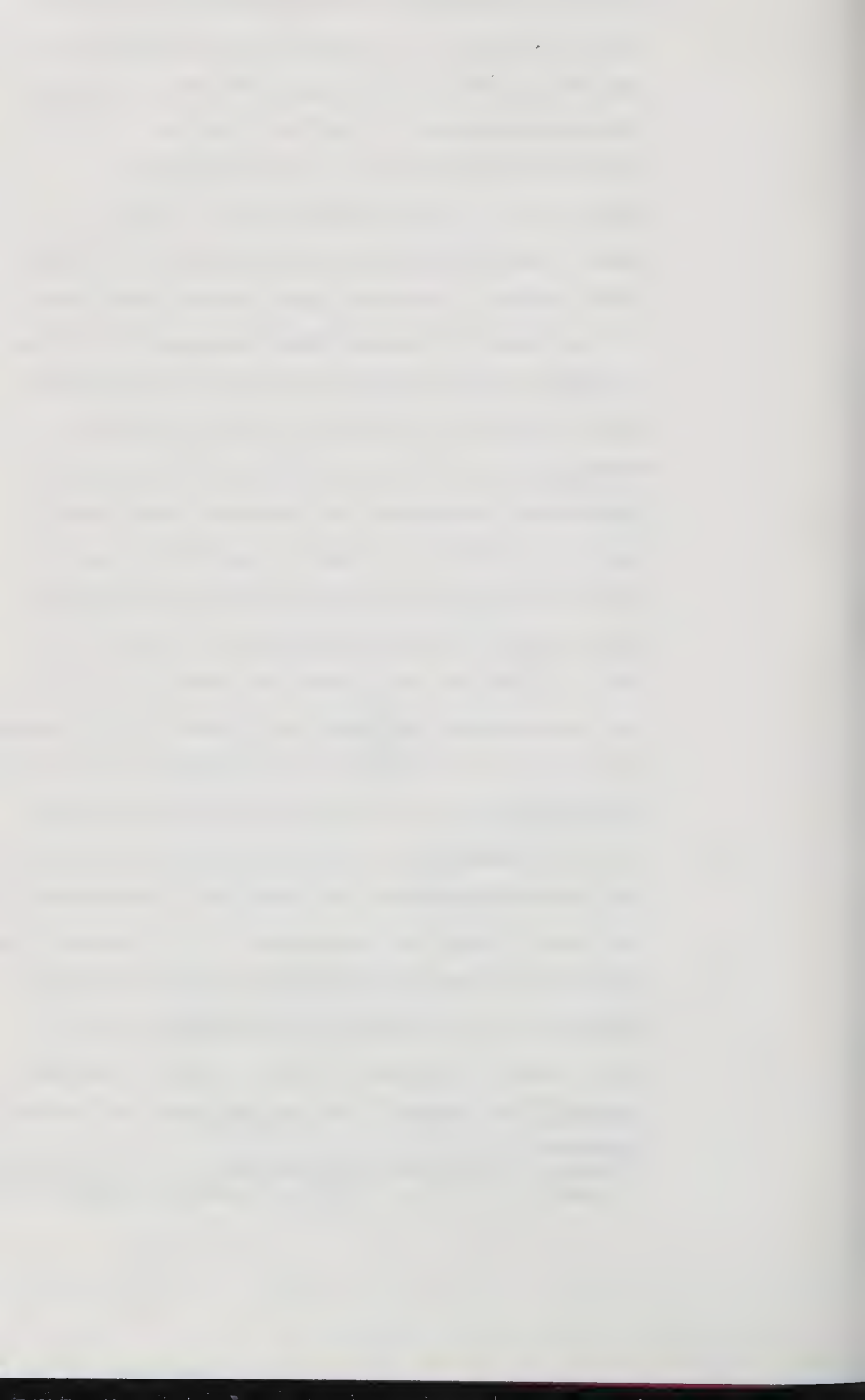
1) BVerfGE 16, S. 160;

2) ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. etwa BVerfGE 4, S. 7, 16 S. 160, 18 S. 1, 21 S. 27;



Die Entscheidung des Verfassungsgebers für den sozialen Rechtsstaat ergibt für das Steuerrecht eine klare Entscheidung zugunsten des Leistungsfähigkeitsprinzips ¹⁾. Es ist fraglich, ob die Sozialstaatlichkeit, wie sie im Grundgesetz normiert ist, einen faßbaren Inhalt bietet. Deutet man sie als Globalermächtigung zur Sozialstaatlichkeit, so würde durch dieses Grundrecht dem geltenden Wirtschaftsverfassungsrecht nichts hinzugefügt worden sein. Nach meiner Auffassung stellt dieses Prinzip aber darüber hinaus die Forderung dar, den wirtschaftlichen schwachen Unternehmer besonders zu schützen. Eine solche Auslegung ergibt sich aus der gewollten und bewußten Weiterentwicklung dieses Grundsatzes von der Weimarer Reichsverfassung her. Schon in Art. 134 WRV war der Grundsatz niedergelegt, daß die Staatsbürger im Verhältnis ihrer Mittel zu besteuern sind. Zwar hat das Grundgesetz dies nicht ausdrücklich und wörtlich wiederholt. Aber auch der Verfassungsgeber hat ihn übernommen, indem er sich noch eindeutiger für eine Sozialgestaltung und einen Schutz des wirtschaftlich Schwachen eingesetzt hat, wie sich aus der Gesamtbetrachtung der Art. 20, 28, 79 Abs. 3, in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 und Abs. 2, Art. 2 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 2 GG ergibt. Dies zwingt auch zur Gewähr-

1) dies ist unstreitig anerkannt, für viele Klein a.a.O. S. 191 u. S. 208 mit weiteren Hinweisen;



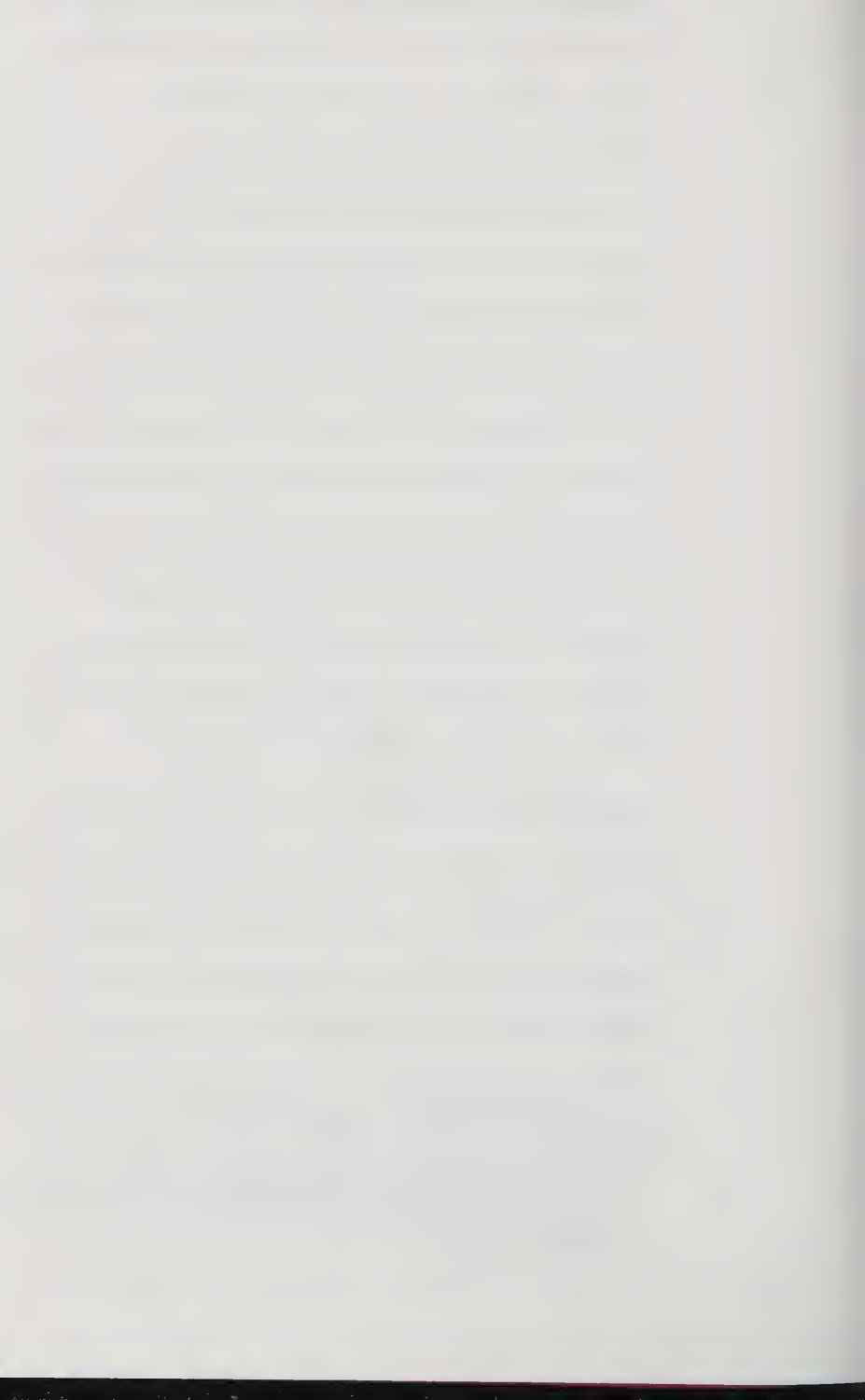
leistung eines steuerfreien Existenzminimums ¹⁾. So würde daneben auch die Menschenwürde verletzt werden, wenn ein Unternehmer gezwungen würde, unter ökonomischen Lebensbedingungen zu existieren oder zu vegetieren, die ihn zu einem Objekt herabsetzten. Der Gesetzgeber hat also zu vermeiden, daß der Mensch zu einem Objekt eines Staates herabgesetzt wird ²⁾, er hat sicherzustellen, daß die persönliche Würde des Steuerzahlers erhalten bleibt. Schon daraus folgt, daß der Gesetzgeber die persönlichen Umstände und Verhältnisse des Steuerschuldners nach Möglichkeit auch bei der Steuergesetzgebung berücksichtigen muß. Diese Grundsätze gehen sogar so weit, daß nicht nur der Staat den Auftrag hat, diese Prinzipien zu verwirklichen, sondern dem Bürger auch ein subjektives öffentliches Recht auf Fürsorge und ein Existenzminimum zusteht ³⁾.

Beim Objektsteuersystem ist nicht die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners entscheidend. Hier soll der objektive Ertrag des Steuergegenstandes erfaßt werden. Man könnte nun zu der Auffassung kommen, daß damit auch dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit entsprochen sei, da die Höhe des

1) dazu Maunz-Dürig, Art. 1 Abs. I Rdnr. 43 u. 44;

2) Maunz-Dürig, Art. 1, Abs. I Rdnr. 34;

3) Maunz-Dürig, Art. 2, Abs. II Rdnr. 26 und 27 und Art. 1, Abs. I Rdnr. 93 und 44 mit vielen weiteren Hinweisen, insbesondere auf die Rechtsprechung, auch Leisner, Grundrecht und Privatrecht, S. 164 ff;

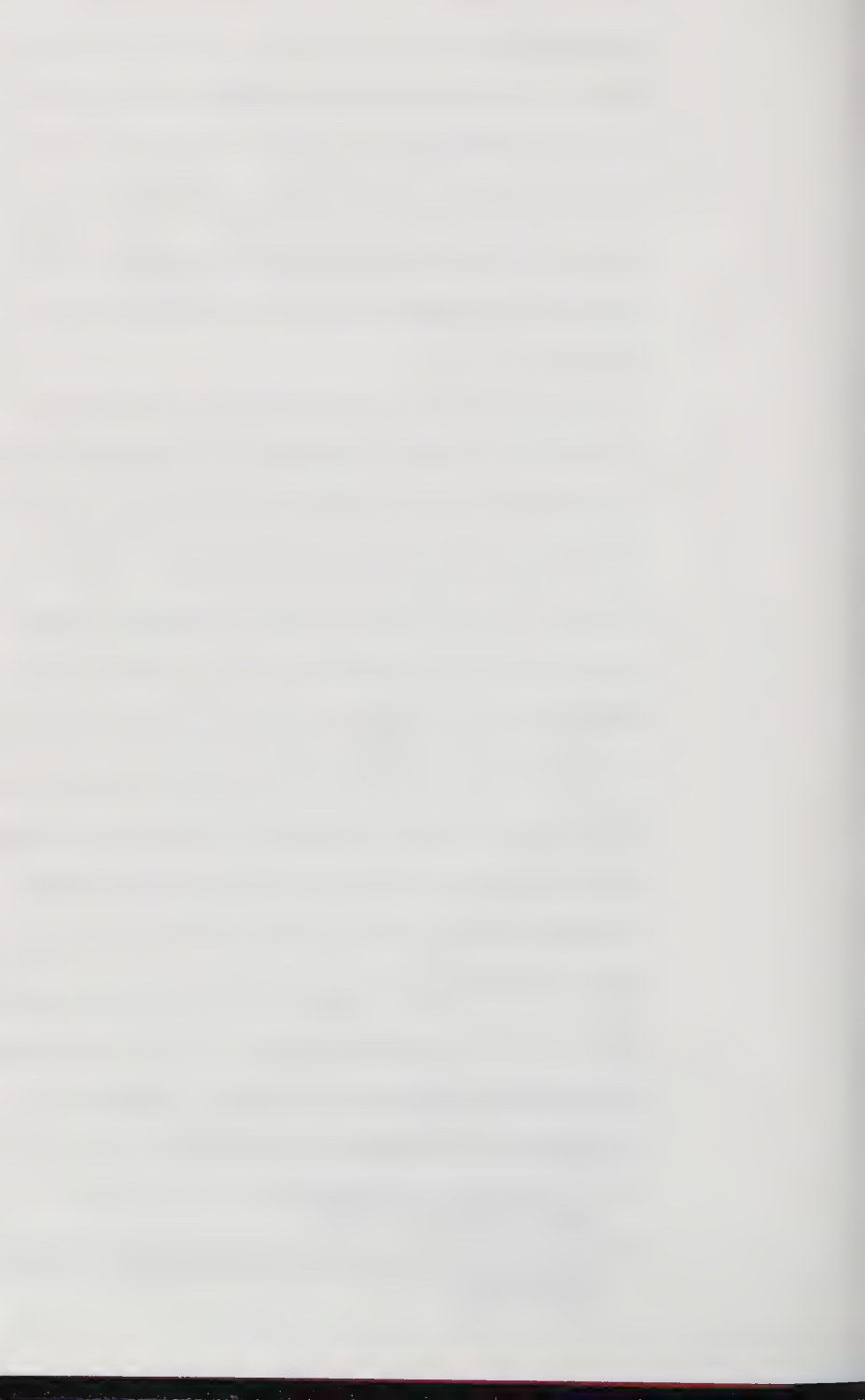


steuerpflichtigen Gewinnes für die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners maßgebend sei und die Leistungsfähigkeit bei der Ermittlung der Steuer nach Kapital und Ertrag bereits berücksichtigt sei ¹⁾. Mit Recht weist Hammers ²⁾ aber dagegen darauf hin, daß damit tatsächlich nicht die persönliche Leistungsfähigkeit des Unternehmers ermittelt wird.

Die Trennung der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners vom Steuergegenstand widerspricht nach meiner Ansicht dem Verfassungsgrundsatz, daß ein Mensch nicht zum Objekt des Staates erniedrigt werden darf. Wenn der Steuerschuldner, also als Schuldner einer Steuer, für den gesamten Unternehmensbereich verantwortlich ist, auch für die Entrichtung der Steuer einzustehen hat, muß seine persönliche Leistungsfähigkeit mitberücksichtigt werden, zumal man auch beim Steuergegenstand durch die Hinzurechnungen ein Kapital oder einen Gewinn errechnet, der mit der tatsächlichen Leistungsfähigkeit nicht übereinstimmt. Wenn man die Leistungsfähigkeit des Betriebes von der des Inhabers trennen will, müßte dieser Grundsatz auch konsequent durchgeführt werden. So soll aber eine selbständige, nachhaltige und mit Gewinnabsicht unternommene Betätigung des Unternehmens für das

1) so bereits Fuisting a.a.O., Anm. 4 zu § 1 GewStG vom 24.6.1891;

2) Hammers a.a.O., S. 6 mit vielen weiteren Hinweisen auf die Kritik zur Objekt- und Ertragsbesteuerung;



Vorliegen eines Gewerbebetriebes entscheidend sein. Hier zeigt sich also doch gerade eine Verbindung des Unternehmers zu dem Betrieb, in dem man auf die persönliche Gewinnabsicht abstellt.

Im übrigen widerspricht es nach meiner Ansicht dem § 1 Abs. 2 StAnpG, den Steuerschuldner von dem Steuergegenstand in der Weise zu trennen, daß es auf seine persönliche Leistungsfähigkeit nicht ankommen soll. Gerade durch die persönliche Leistungsfähigkeit des Unternehmers kann der Betrieb überhaupt erst gegründet werden.

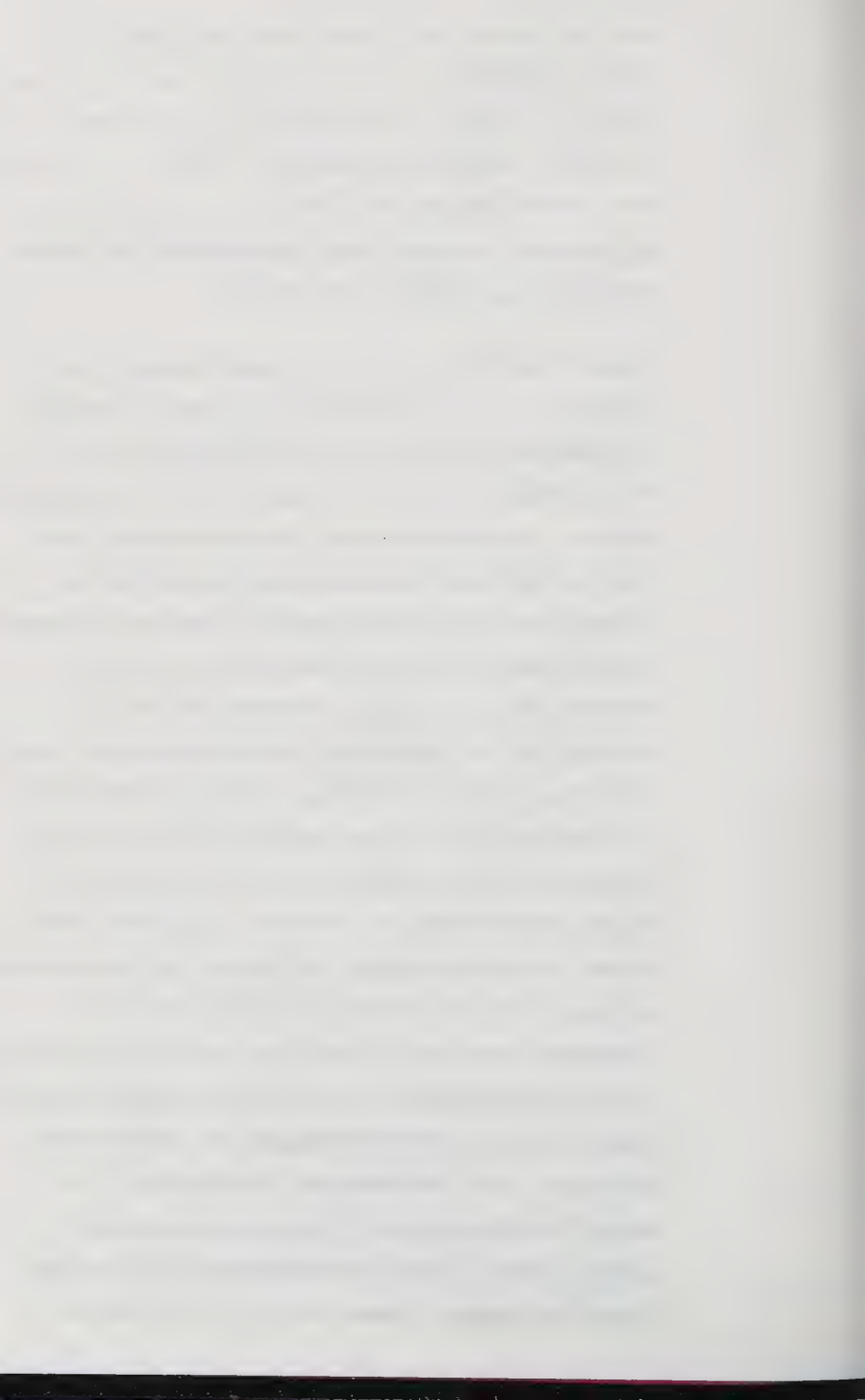
Soweit nun allerdings die Betriebe weiter mit Gewinn arbeiten, so daß die Gewerbeertragsteuer, die heute ungefähr 80 % der Gewerbesteuer ausmacht, weiter steigt, wird durch die Nichtberücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit die Verfassung noch nicht verletzt, zumal die Gewerbesteuer immer noch überwältzt werden kann. Dies ändert sich aber sofort bei einer weiteren Verschärfung des Wettbewerbs innerhalb der EWG-Länder, die diese Steuer, von Luxemburg abgesehen, nicht kennen. Wenn bei einer länger andauernden Wirtschaftsflaute die durch die Hinzurechnungen ermittelte Steuer nicht mehr von einem tatsächlich erzielten Gewinn bezahlt werden kann, wird aber durch die oben aufgezeigten Zusammenhänge das Objektsteuerprinzip zu einem verfassungswidrigen Prinzip. Dann ist zu fragen, ob der Besteuerungsgrundsatz der Leistungsfähigkeit noch mit Recht durchbrochen werden darf ¹⁾.

1) dazu eingehend Klein a.a.O., S. 209;



Aus dem Auftrag zur Sozialgestaltung kann eine solche Begründung nicht hergeleitet werden, da gerade die kleineren und mittleren Unternehmen als besonders schutzwürdig anzusehen sind. Hier können auch Substanzeingriffe nicht mit dem gesellschaftspolitischen Programm einer gerechteren Vermögensverteilung gerechtfertigt werden.

Gerade hier bietet sich als Zukunftsaspekt statt der fast schon als überholt geltenden zentralen Einkommensbesteuerung eine Einkommenverbrauchsbesteuerung an. Es spricht gegen die Zielsetzungen moderner Industriestaaten und widerspricht auch dem insoweit als Verfassungsauftrag geltenden Prinzip der Sozialstaatlichkeit, nämlich Einkommen, die der Kapitalbildung dienen sollen, zu besteuern. Das allgemeine Interesse an der Reinvestition von Einkommen (gesamtwirtschaftliches Wachstum, Vollbeschäftigung, Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens und Vermögensbildung in Arbeitnehmerhand) ist offenkundig und ist zudem dem Sozialstaatsauftrag zu entnehmen. Abgesehen von diesen Zielvorstellungen im Rahmen des Sozialstaatsprinzips wird der Schutz des wirtschaftlich Schwachen schon heute durch das Grundgesetz gewährleistet. Unabhängig von der Überwälzungsmöglichkeit kann durch die Durchbrechungen des Objektsteuerprinzips - z.B. Erhöhung der Freibeträge - z.Z. keine Verletzung dieses Prinzips nachgewiesen werden, obwohl diese Durchbrechungen die Gewerbesteuer im Ergebnis immer mehr zu einer zweiten

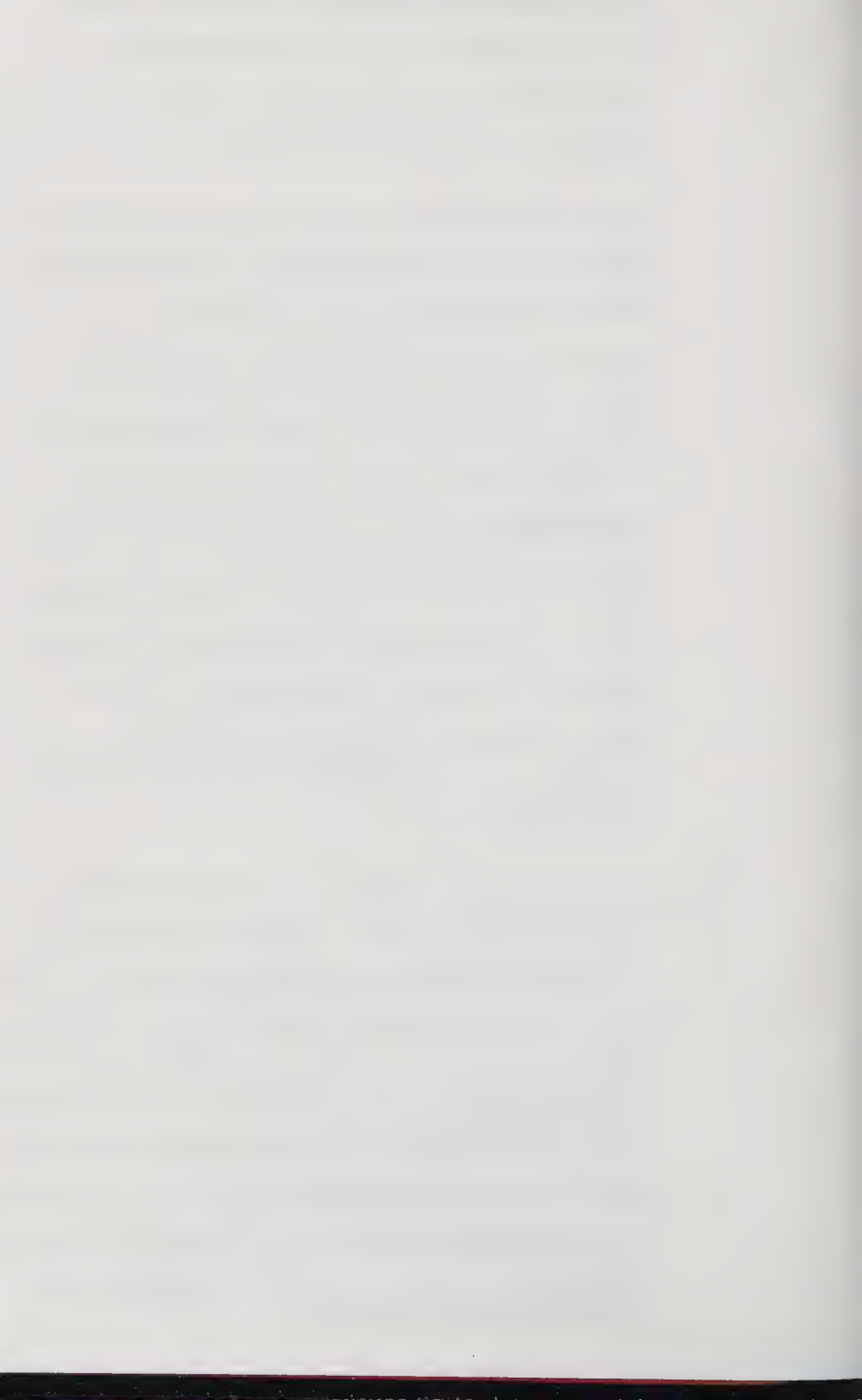


Einkommensteuer ausgestalten, die dann zusammen mit der Körperschafts- und Einkommensteuer als systemwidrig und im Hinblick auf Artikel 3 GG nicht mehr als sachgerecht angesehen werden darf.

Nach meiner Ansicht lassen sich heute keine einleuchtenden Gründe mehr für eine Verschärfung des Steuerrechts durch das Objektsteuersystem im Hinblick auf die Nichtberücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit finden. Früher war möglicherweise noch das Argument durchschlagend, daß dieses System weitaus praktikabler als ein Subjektsteuersystem zu handhaben war. Darauf kann sich aber heute der Gesetzgeber nicht mehr zurückziehen. Hammers ¹⁾ vergleicht in diesem Zusammenhang die Vielgestaltigkeit der Regeln des Schuldrechts mit den wenigen Vorschriften des Sachenrechts und kommt zu dem Ergebnis, daß die Praktikabilität des gesetzten Rechts nicht zum Unrecht führen darf.

Im übrigen hat sich auch das Gewerbesteuerrecht längst als unpraktikabel erwiesen. Dies beruht zum Teil auch auf dem Objektsteuersystem, vor allem auf den Auslegungs- und Abgrenzungsschwierigkeiten zu §§ 8 und 12 GewStG. Durch die immer größer werdende Unübersichtlichkeit und Nichtvorhersehbarkeit des Eingriffs entwickelt sich nach meiner Ansicht auch ein Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG und die anknüpfenden Grundsätze der Rechtsstaatlichkeit.

1) Hammers a.a.O., S. 8 u. S. 9, mit Hinweis auf BFH NJW 1958, S. 806 ff;

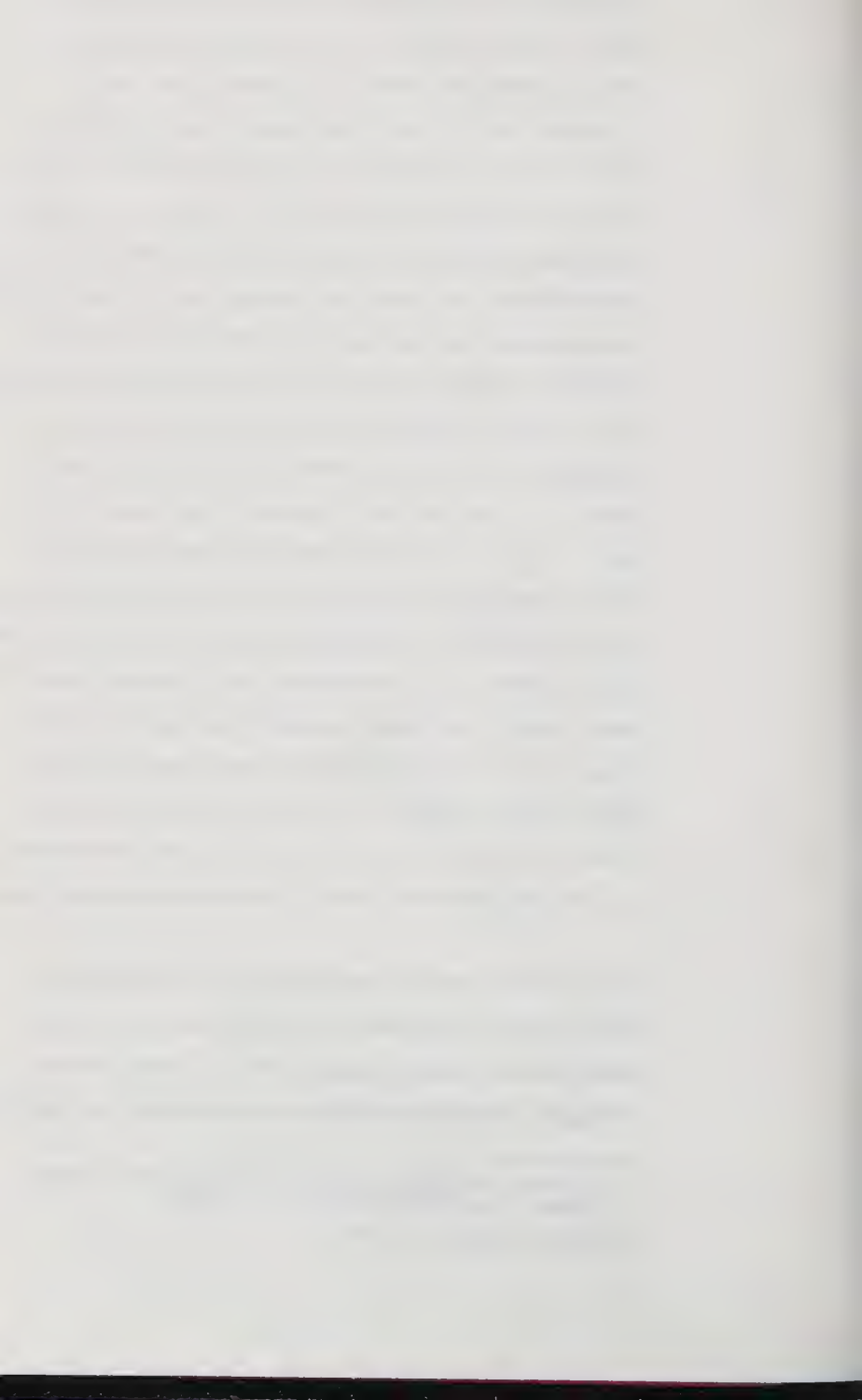


Jedenfalls entspricht es heute dem Wesen einer Steuer, daß sie nur an die Leistungsfähigkeit des Bürgers anknüpfen darf ¹⁾. Insoweit hat der Gesetzgeber trotz des vorgefundenen und historisch gewachsenen Steuerrechts keine grenzenlose gesetzgeberische Ermessensfreiheit. ²⁾, zumal eine Rechtfertigung des Objektsteuercharakters mit Hilfe der Fundustheorie und dem Äquivalenzprinzip nicht mehr aufrechterhalten werden kann. Der Objektsteuercharakter führt zu einer Verschärfung des Gewerbesteuerrechts, die sich auch durch eine Sachanschauung kaum noch aufrechterhalten läßt. Dies zeigen die zahlreichen Systemwidrigkeiten, die immer wieder, vom Sozialstaatsauftrag getragen und um das Prinzip der Leistungsfähigkeit teilweise zu verwirklichen, im Gewerbesteuerrecht Eingang gefunden haben. Der Gesetzgeber wird in der Zukunft immer mehr zu solchen Ausnahmeregelungen greifen müssen und es wird sich dann immer häufiger die Frage stellen, warum in diesem oder jenem Falle erneut vom Objektsteuercharakter abgewichen wurde und ob dies noch mit Art. 3 GG zu vereinbaren ist.

Es kann nach meiner Auffassung dann nur noch in Einzelfällen gelingen, mit Hilfe der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 2 und 3 StAnpG) unterschiedliche Behandlungen, so auch

1) Spitaler im Jahre 1940 in "Zeitgemäße Steuerfragen des Südetengäues", S. 160 a;

2) Klein a.a.O., S. 174;



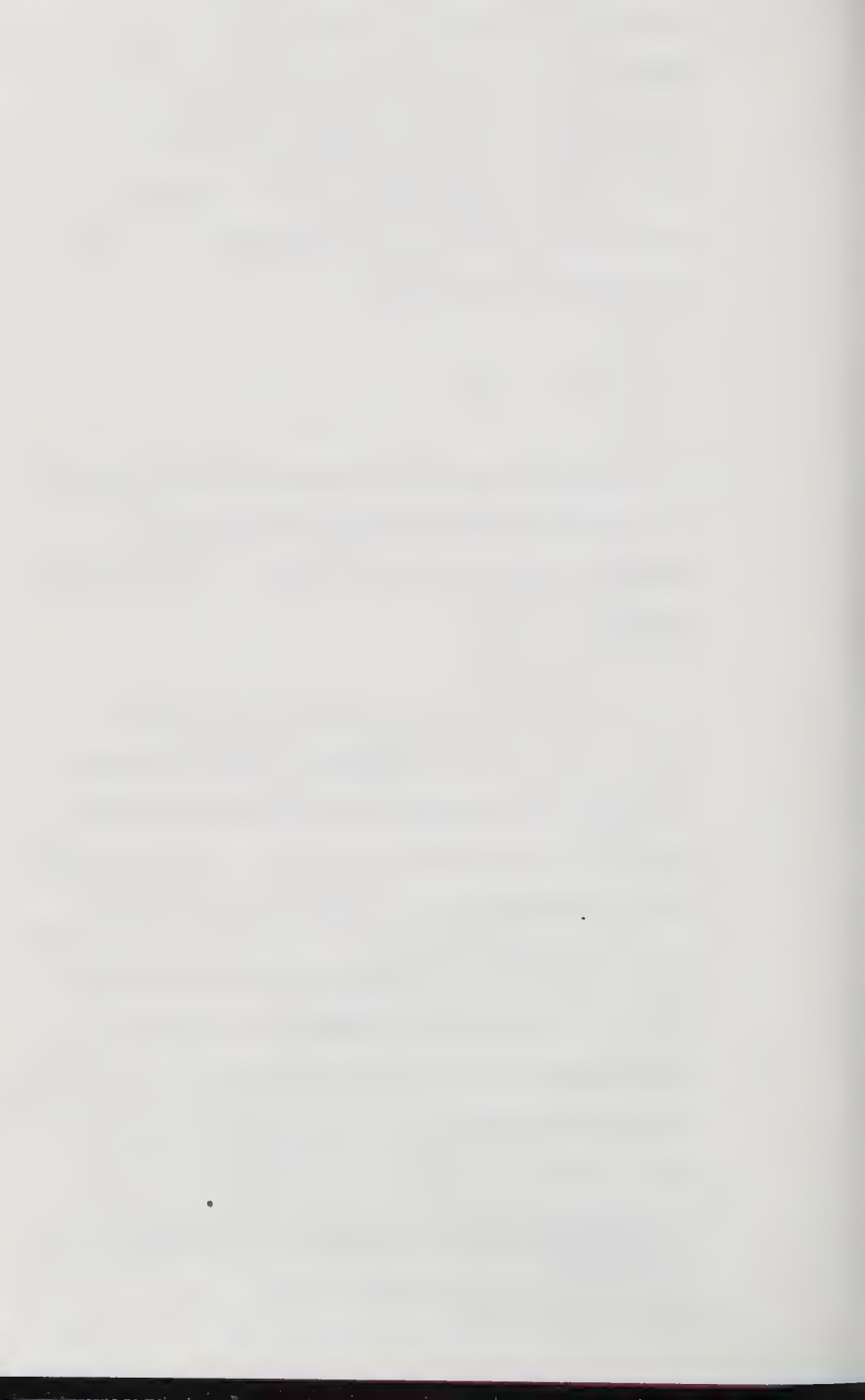
zwischen Zivil- und Steuerrecht sachlich, zu begründen ¹⁾. Jedenfalls scheint mir die Behandlung der Frage der Dauerschulden und Dauerschuldzinsen immer weniger mit einem formelhaften Hinweis auf rein sachliche Gesichtspunkte und die objektive Eigenart der Tätigkeit eines Gewerbebetriebes gerechtfertigt werden können.

3. Meine Meinung kann auch nicht durch die Grundsatzentscheidung des Bundesverfassungsgerichts ²⁾ beeinflußt werden, wie nachfolgend im Zusammenhang dargestellt wird.

Der erste Senat des Bundesverfassungsgerichts kam am 13.5.1969 zu dem Ergebnis, daß die Hinzurechnung der Dauerschulden und Dauerschuldzinsen nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 und § 8 Nr. 1 GewStG nicht gegen das Grundgesetz verstößt. Zur Begründung hat das Bundesverfassungsgericht vor allem auf das für die Gewerbesteuer maßgebende Objektsteu-
prinzip hingewiesen. Der Senat hat also die herrschende Lehre und Rechtsprechung über dieses Prinzip übernommen, ohne dieses Argument aber selbst noch einmal kritisch zu überprüfen. Obwohl der

1) so BVerfG NJW 1969, 689 zur Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung bei der Betriebsaufspaltung;

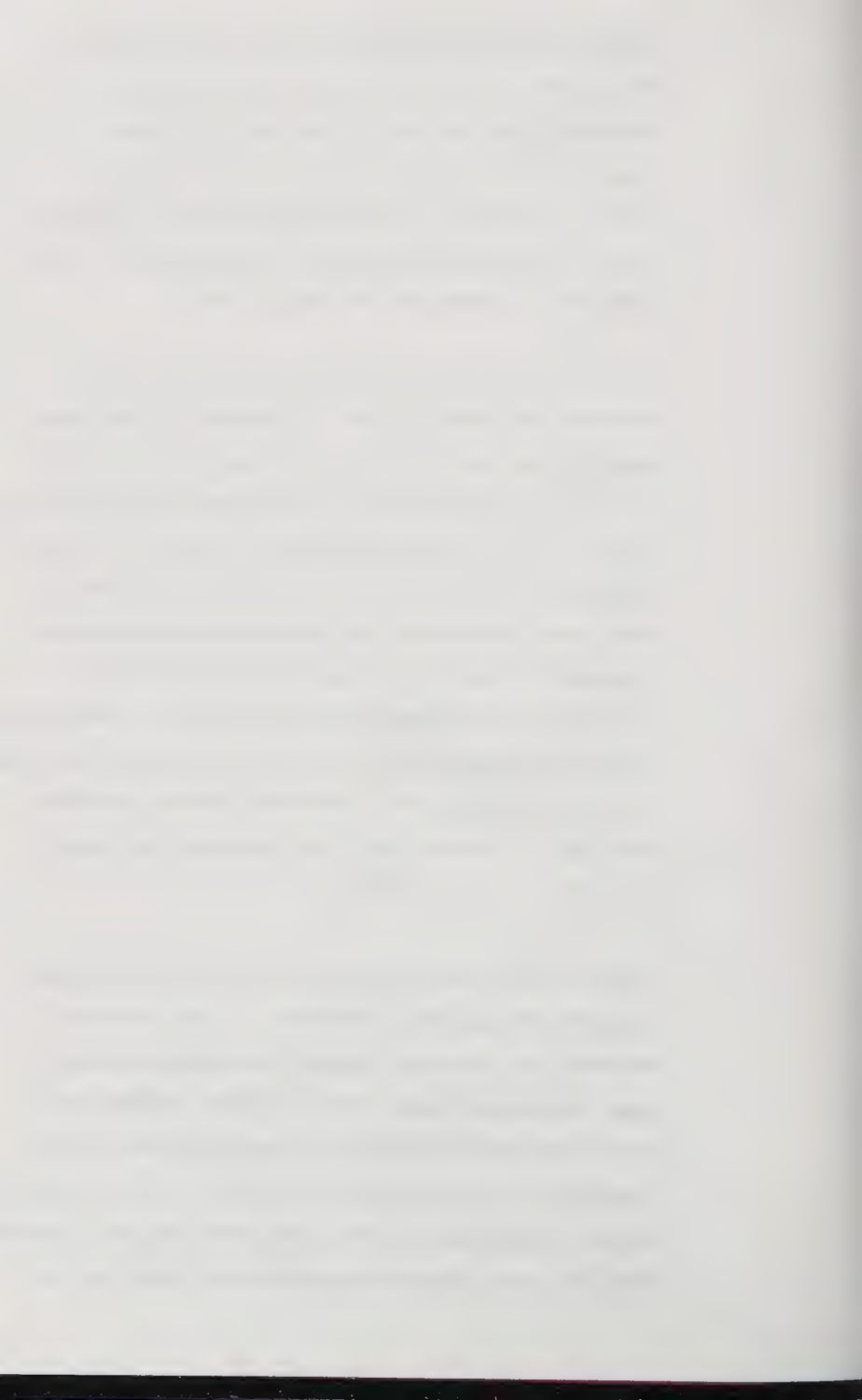
2) BVerfGE 26, 1 ff = BB 1969, 710;



Senat auch Durchbrechungen bzw. Abweichungen von diesem Prinzip unter Ziffer 2 e ausdrücklich würdigt, ging er dem auf der Hand liegenden Gegenargument nicht nach, inwieweit nämlich wegen der vielen Ausnahmen das Objektsteuerprinzip überhaupt noch zur Rechtfertigung der Ausgestaltung der Gewerbesteuer herangezogen werden kann.

Das Gericht sieht die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG als eine Verwirklichung des Objektsteuerprinzips an. Darin liegt nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts weder eine Verletzung des Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Rechts- und Sozialstaatsprinzip noch eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes. Tatsächlich handele es sich hier auch nicht um eine Hinzurechnungsvorschrift, sondern in Wahrheit läge ein Abzugsverbot vor. Dies gelte nicht nur für die Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen, sondern auch für die Behandlung der Dauerschulden nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 GewStG.

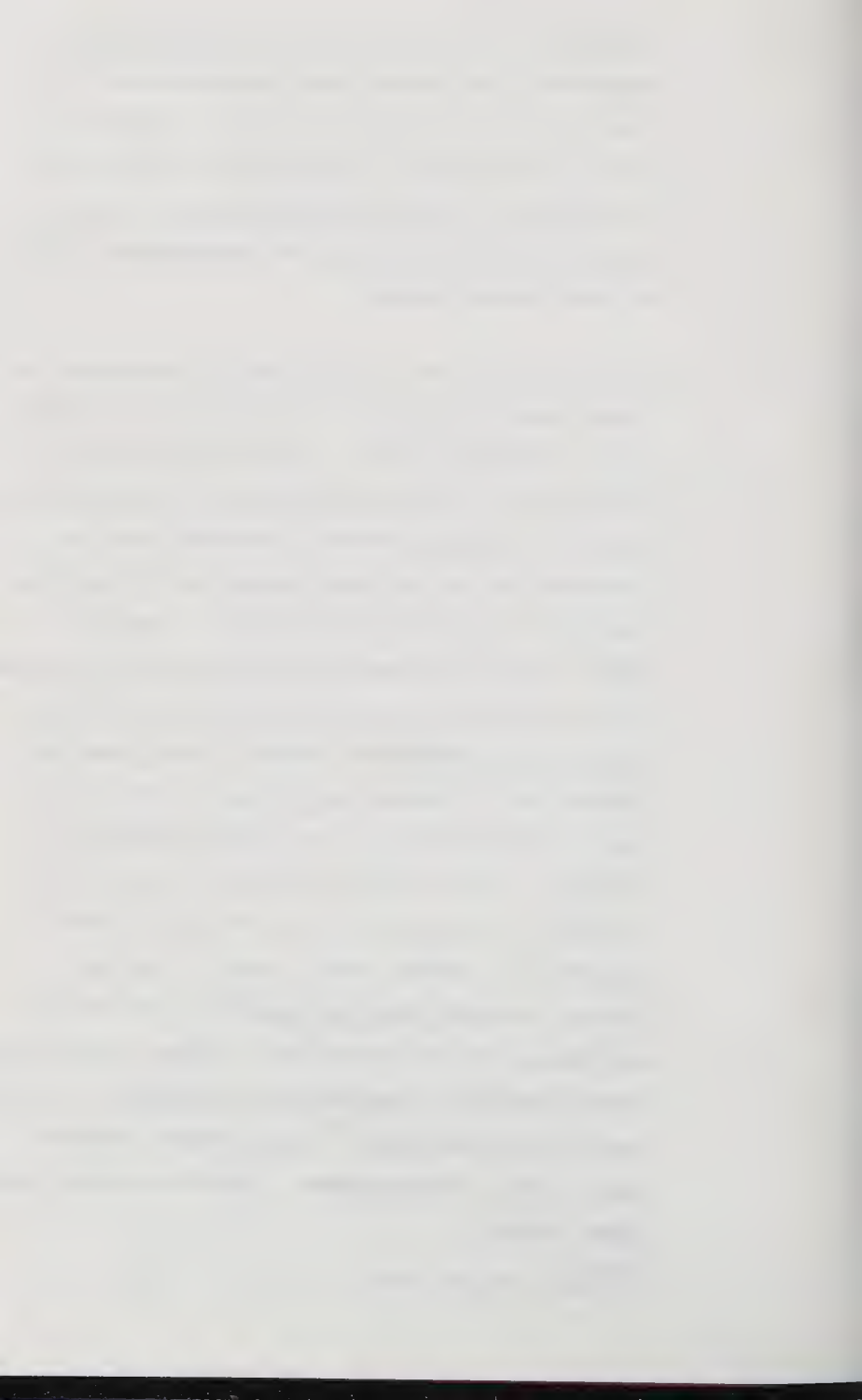
Wenn ich auch dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts im Ergebnis zustimme, so ist es doch bedauerlich, daß das Gericht die Gewerbesteuer ohne besondere eigene und kritische Prüfung mit dem Objektsteuerprinzip und sogar mit dem Äquivalenzprinzip rechtfertigt. Bei einer so weit hergeholten Begründung ergeben sich auch Zweifel, inwieweit der sog. Objektsteuercharakter noch dem vom



Rechtsstaatsprinzip geforderten Prinzip der Bestimmtheit des gesetzlichen Tatbestandes entspricht. Es wäre also nach meiner Ansicht nicht nur der Wortlaut der Vorschriften, sondern auch das dahinter stehende Objektsteuerprinzip auf eine Verletzung des Rechtsstaatsgrundsatzes näher zu untersuchen gewesen.

Auch die Begründung, es läge keine Verletzung des Sozialstaatsprinzips vor, ist nach meiner Ansicht wenig überzeugend, wenn in dem Beschluß vereinfachend darauf hingewiesen wurde, daß gerade umgekehrt die uneingeschränkte Abzugsfähigkeit von Dauerschuldzinsen zu Belastungsverschiebungen zum Nachteil von kleineren und mittleren Betrieben führen würde, weil gerade Großbetriebe mit Krediten von bedeutendem Ausmaß arbeiteten. Hier wäre die Untersuchung angebracht gewesen, in welchem Verhältnis die kleineren und mittleren Betriebe zu ihrem Eigenkapital bzw. zum Betriebsvermögen im Vergleich zu den Großunternehmen mit Kredit arbeiten, da zum Beispiel doch die Kapitalgesellschaften die Investitionen nicht im Wege des Kredits, sondern über die Ausgabe neuer Aktien und Abschreibungen besser und leichter finanzieren können. Durch die vorgesehenen Freibeträge - es ist nunmehr nach Berichten ¹⁾ eine erneute Erhöhung auf 12.000,-- DM vorgesehen - ist das Problem noch nicht gelöst.

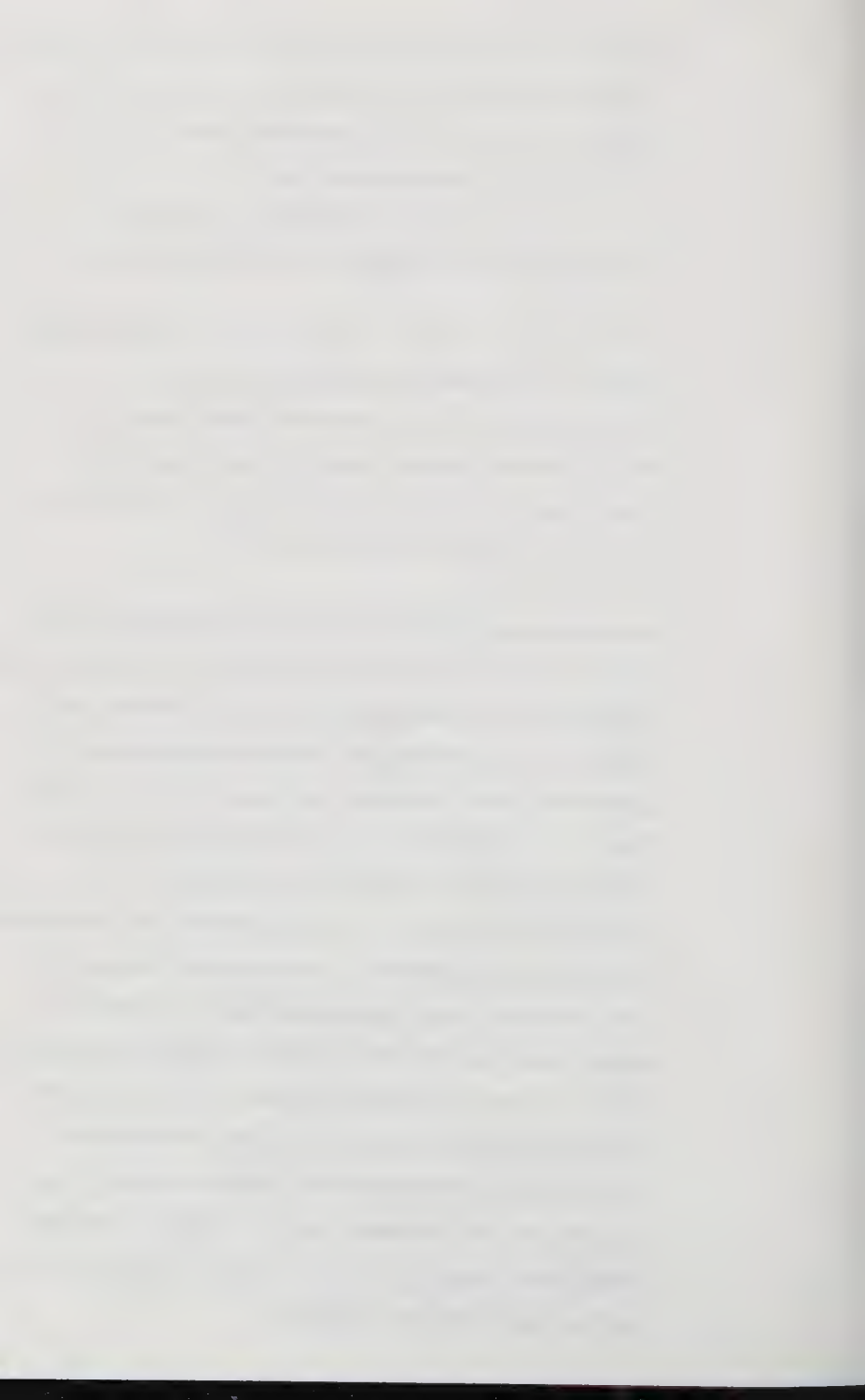
1) DStR 1970, S. 254;



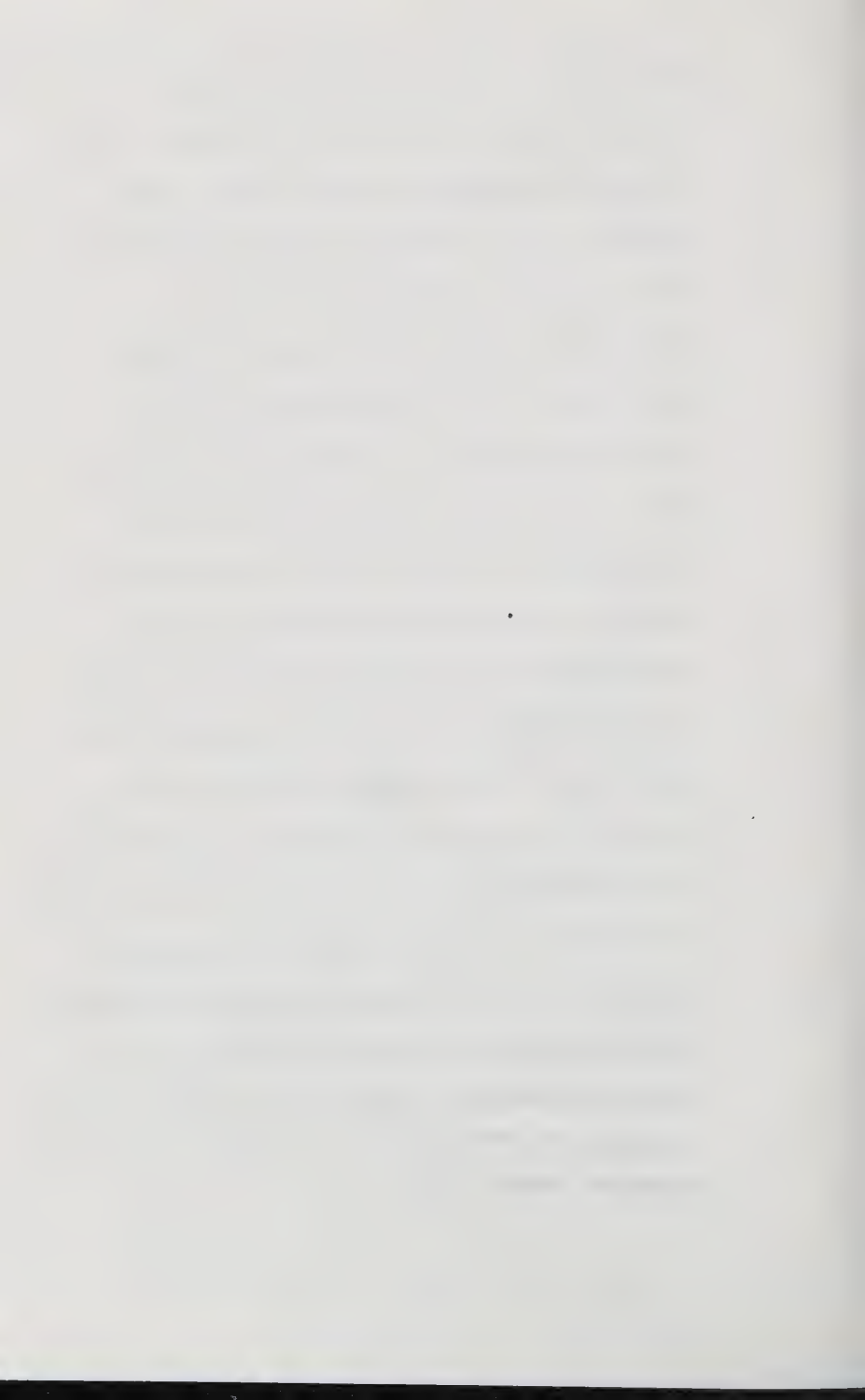
Dabei hat der Senat überhaupt nicht zu dem Problem Stellung genommen, inwieweit Art. 12 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz bei der Gründung neuer Unternehmen berührt wird, wenn diese im Hinblick auf § 8 und § 12 GewStG nur sehr schwer mit Fremdkapital beginnen können.

Das Gericht ist auch nicht der Frage nachgegangen, inwieweit das Gewerbesteuergesetz sogar das Existenzminimum noch besteuern kann. Nach §§ 8 und 12 GewStG besteht nämlich auch dann kein Steueranspruch des Staates, wenn das Unternehmen tatsächlich mit Verlust arbeitet.

Den ausschlaggebenden Punkt der Entscheidung sehe ich in der Feststellung des Senats, daß durch die "eng umgrenzten Ausnahmefälle vom Objektsteuerprinzip" keinesfalls die Verfassungsmäßigkeit der grundsätzlichen Regelung in Frage gestellt werde. Dabei ist festzuhalten, daß die Entwicklung immer mehr zu weiteren Ausnahmen von diesem, einem modernen Steuerrecht widersprechenden und historisch keineswegs gewachsenen, Steuerprinzip führt. Es ist natürlich eine Bewertungsfrage, ob man die jetzt schon bestehenden vielen Ausnahmeregelungen noch als "eng umgrenzt" ansieht, oder ob man der Auffassung ist, daß man von einem bestehenden Grundsatzprinzip überhaupt nicht mehr sprechen kann. Ich bin der Auffassung, daß die Durchbrechungen gerade noch unter der Grenze liegen, bei der eine Verfassungswidrigkeit beginnt.



Wenn es auch sehr bedauerlich ist, daß der Senat nach meiner Ansicht die Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsvorschriften nicht mit einer von dem Bundesverfassungsgericht zu erwartenden durchschlagenden und tiefgreifenden Begründung ausgesprochen hat (die - wie die Arbeit zeigt - nach meiner Ansicht nicht zu finden ist), und die weitere Diskussion deshalb sicherlich noch andauern wird, so liegt doch andererseits hier weniger eine Aufgabe des höchsten Gerichts als mehr ein Problem für den Gesetzgeber vor. Die Gewerbesteuer mit dem längst überholten Objektsteuercharakter in eine moderne Personalsteuer zu verwandeln, die sich in das heutige Einkommensteuersystem mit dem gesamten Gepräge des Sozialstaatsauftrags und aller staatlichen Daseinsvorsorge und Fürsorge für den Bürger fugenlos einordnen läßt, ist die Aufgabe des Gesetzgebers. Dies gilt vor allem auch deshalb, weil das Bundesverfassungsgericht die Grenze der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit mit Recht sehr weit zieht. Es ist nicht die Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts, anstelle des Gesetzgebers den zwischenzeitlichen Entwicklungen Rechnung zu tragen und für Rechtsfortbildung zu sorgen, wenn die Regelungen andererseits gerade noch als sachgerechte Lösungen anerkannt werden können.



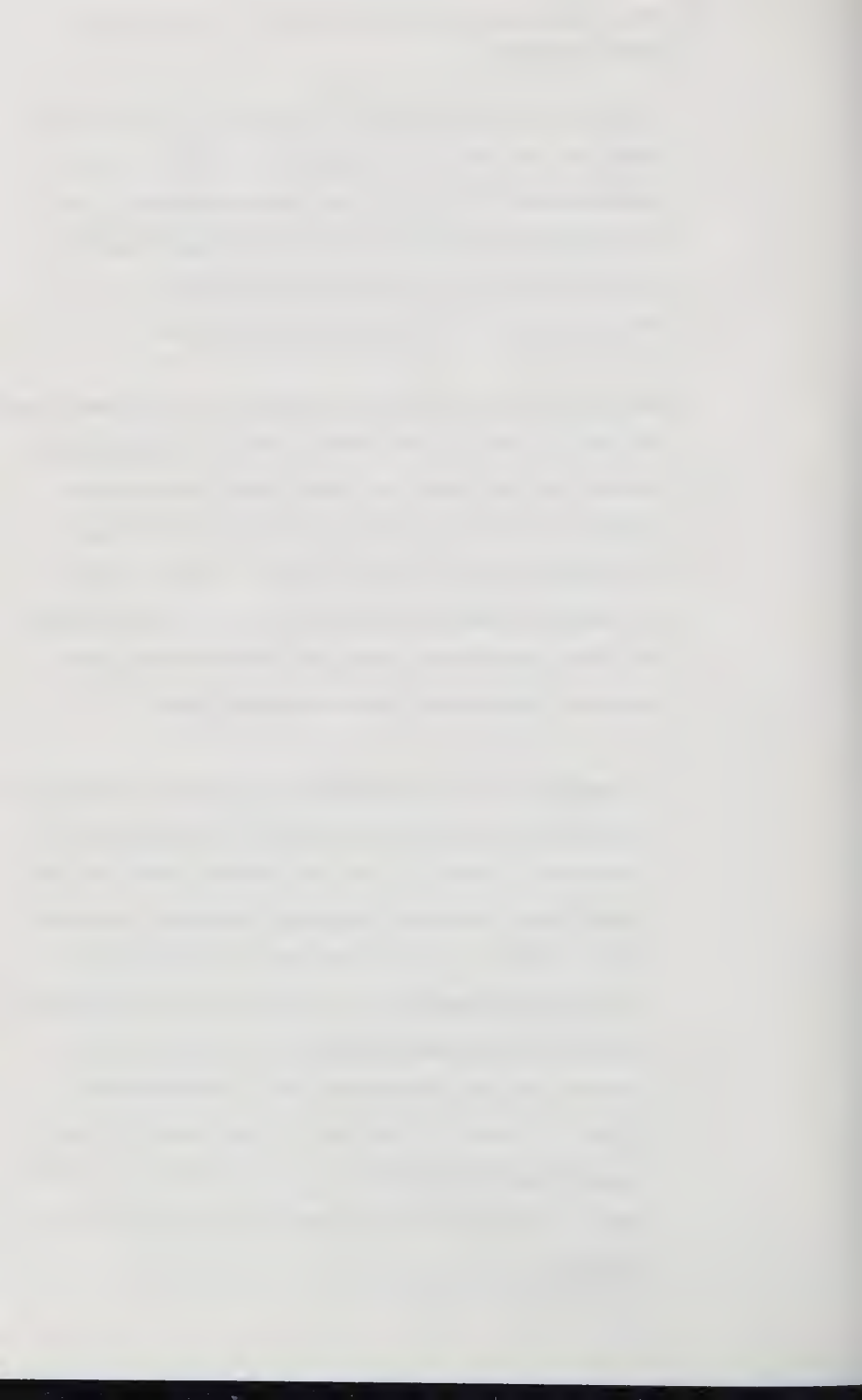
I. Der Objektsteuercharakter und die Einheit der Rechtsordnung

Wenn auch der Gesetzgeber nicht durchgängig daran gehalten ist, an die vorgegebene Rechtsordnung anzuknüpfen ¹⁾, so ist das oben angeführte Verhältnis doch wesentlich für die Grenzen des Willkürverbots und die Frage der Notwendigkeit und Dringlichkeit einer Gewerbesteuerreform.

Eine Besteuerung nach möglichst einheitlichen Grundsätzen und ohne Widersprüche mit der Gesamtrechtsordnung sollte nicht nur aus Verwaltungsvereinfachungsgründen angestrebt werden, sondern auch im Interesse des Bürgers liegen. Dadurch werden die Besteuerungstatbestände für ihn überschaubarer und übersichtlicher, wozu das Rechtsstaatsgebot auch dem Gesetzgeber einen Auftrag gibt.

1. Zunächst ist festzuhalten, daß eine Objektsteuer im Widerspruch zu der zentralen Einkommensbesteuerung steht, wo in besonderem Maße der persönlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen wird, während die Objektsteuer diese Elemente nur in Ausnahmefällen anerkennt. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist aber ein Ausdruck des im Grundgesetz für unabänderlich (Art. 79 Abs. III GG) erklärten Sozialstaatsprinzips. Das Staatsziel allen Handelns ist deshalb, sich vom Streben nach sozialer Gerechtig-

1) BVerfGE 26, 327 ff;



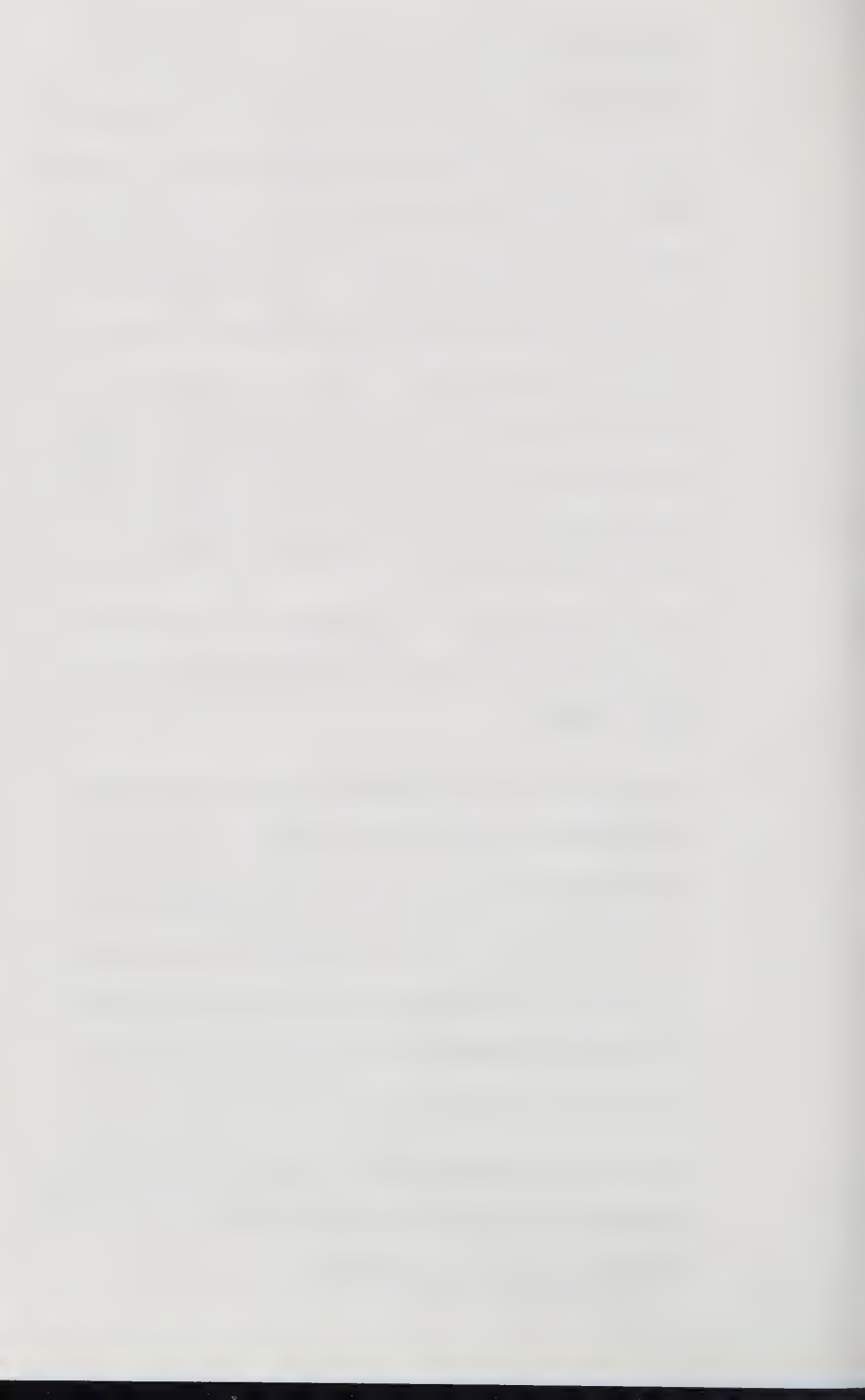
keit leiten zu lassen. Dies steht aber mit dem Objektsteuersystem in Widerspruch. Das Sozialstaatsprinzip garantiert nicht nur, daß jedermann seinen Mitteln entsprechend besteuert wird, sondern auch, daß der Steuerschuldner einen entsprechenden Grundstock wirtschaftlicher Mittel nach der Besteuerung zurückbehält. Wie bereits aufgezeigt, kann nach dem Objektsteuersystem eine Steuer auch dann zu entrichten sein, wenn ein tatsächlicher Verlust entstanden ist und der Steuerschuldner nicht leistungsfähig ist. Natürlich müßte dieser Grundsatz so ausgestaltet werden, daß die bei Klein ¹⁾ dargestellten Einschränkungen beachtet werden.

Diese Problem braucht hier nicht weiterverfolgt zu werden, da es bereits unter dem Abschnitt H untersucht wurde.

Es kann hier auch nicht die Frage geprüft werden, ob die Gewerbesteuer schon gegen § 1 AO verstößt und für sie noch das Merkmal "der Allgemeinheit der Besteuerung" zutrifft, wenn sie nur von Gewerbebetrieben im Sinne des Gewerbesteuergesetzes, nicht aber von den freien Berufen und der Landwirtschaft erhoben wird. Diese Zweifel wurden bereits im Verhältnis zu Art. 3 GG untersucht.

In diesem Zusammenhang soll auch nicht unerwähnt bleiben, daß z.B. die Behandlung der Dauerschulden

1) Klein a.a.O., S. 208 ff;



und Dauerschuldzinsen im Gewerbesteuerrecht auch den heutigen betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen widerspricht. Das in einem Unternehmen arbeitende Fremdkapital wird in den Bilanzen klar von dem Eigenkapital getrennt behandelt. Dies gilt auch, wenn eine Betriebskostenrechnung oder eine Preiskalkulation durchgeführt wird. Dauerschuldzinsen sind für ein Unternehmen immer Aufwand, die den Ertrag oder Gewinn mindern.

Da die Besteuerung nach dem Gewerbesteuergesetz daneben die Investitionsfreude eines Unternehmers hemmt, entsteht dadurch außerdem ein unerwünschter volkswirtschaftlicher Nebeneffekt.

Diese Gesichtspunkte müssen im Rahmen der Auslegung des § 1 AO mitbeachtet werden, so daß sich schon allein wegen der bis jetzt aufgezählten Widersprüche die Notwendigkeit einer Gewerbesteuerreform ableiten läßt.

2. Das Objektsteuersystem beruht auf einer Abstraktion und Trennung des Steuerschuldners, also des Unternehmers, von dem Steuergegenstand, dem Unternehmen. Dies widerspricht nach meiner



Auffassung den in § 1 Abs. 2 und Abs. 3 StAnpG festgelegten Auslegungsgrundsätzen, die sich der Gesetzgeber selbst aufgestellt hat. Bei der Beurteilung von Steuergesetzen und deren Tatbeständen ist nämlich die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung zu berücksichtigen. Diese Betrachtungsweise ¹⁾ ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist eine Trennung von Unternehmer und Unternehmen nur sehr schwer verständlich. Da der Unternehmer in der öffentlichen Meinung allgemein mit seinem Unternehmen gleichgesetzt wird, widerspricht das Objektsteuersystem auch der Volksanschauung, die eine Trennung von persönlicher Leistungsfähigkeit des Unternehmers und objektiver Ertragskraft des Unternehmens nicht kennt.

1) BVerfGE 13, 318 (326 f) =
NJW 1962, 442;
BVerfGE 18, 224 (233 f) =
NJW 1965, 243;



Im übrigen ergibt sich aus den Vorschriften über die Haftung und die Verjährung, über die Verantwortlichkeit nach dem Steuerstrafrecht und über die Pflichten nach § 160 ff AO, daß hier zwischen Steuerschuldner und Steuergegenstand nicht getrennt wird. Gerade daraus muß geschlossen werden, daß die persönlichen Umstände des Steuerschuldners aufgrund seiner Verantwortlichkeit und seiner Beziehungen zu dem Steuergegenstand mitterücksichtigt werden müßten.

Insbesondere kann man die Abstraktion schon deshalb nicht mehr aufrechterhalten, wenn man dem Steuerschuldner einerseits nach §§ 160, 161 AO Buchführungspflichten auferlegt und andererseits erklärt, er habe mit dem Unternehmen nichts zu tun und auf seine persönlichen Verhältnisse würde es nicht ankommen.

3. Diese Abstraktion widerspricht nach meiner Ansicht auch dem § 1 Abs. I HGB, der klar ausspricht, daß die Kaufmannseigenschaft von dem Betreiben eines Handelsgewerbes abhängig ist und somit ein Zusammenhang zwischen Unternehmer und Unternehmen vorhanden sein muß. Es soll hier nicht auf die geringfügigen Definitionsunterschiede hinsichtlich des Gewerbebegriffes eingegangen werden. Aber festzuhalten ist, daß das gesamte Handelsrecht eine Abstraktion von Kaufmann

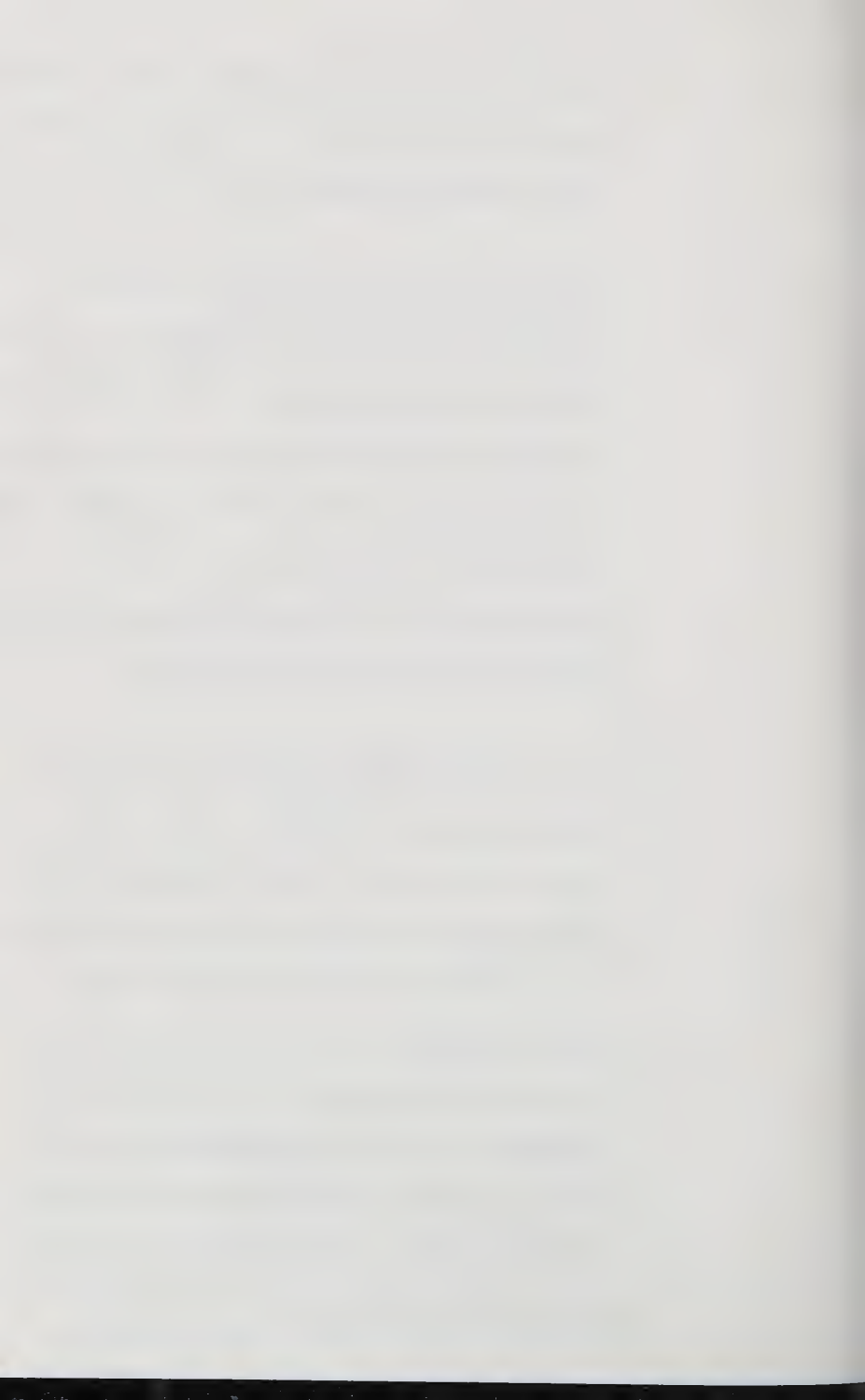


und Gewerbe grundsätzlich nicht kennt. So heißt es in § 17 HGB, daß der Kaufmann unter seinem Namen die Firma betreibt, und daß er unter seiner Firma klagen und verklagt werden kann.

Natürlich ergeben sich bei den sogenannten Kapitalgesellschaften Schwierigkeiten. Hier kann man nicht mehr von einer sehr engen Verbindung der Herren des Unternehmens z.B. der Aktionäre und dem Unternehmen sprechen. Es wäre unmöglich, die persönlichen Verhältnisse der Aktionäre oder der Stammanteillinhaber bei einer GmbH bei der Gewerbesteuer mitberücksichtigen zu wollen. Andererseits haftet bei diesen Unternehmen aber auch niemand mit seinem privaten Vermögen.

Es ist nach meiner Auffassung im Sinne einer einheitlichen Rechtsordnung zwingend, wenn wegen der handelsrechtlichen persönlichen Haftungsvorschriften, so nach § 128 HGB, auch die persönlichen Verhältnisse des steuerlich haftenden Unternehmers mitberücksichtigt werden.

Gerade im Handels- und Wirtschaftsrecht zeigt sich, daß eine Trennung von Unternehmer und Unternehmen nicht aufrechtzuerhalten ist, so werden bei jedem größeren Bankkredit nicht nur die persönlichen Vermögensverhältnisse untersucht, sondern sehr häufig auch die gesamten persönlichen Lebensverhältnisse mitgewürdigt.

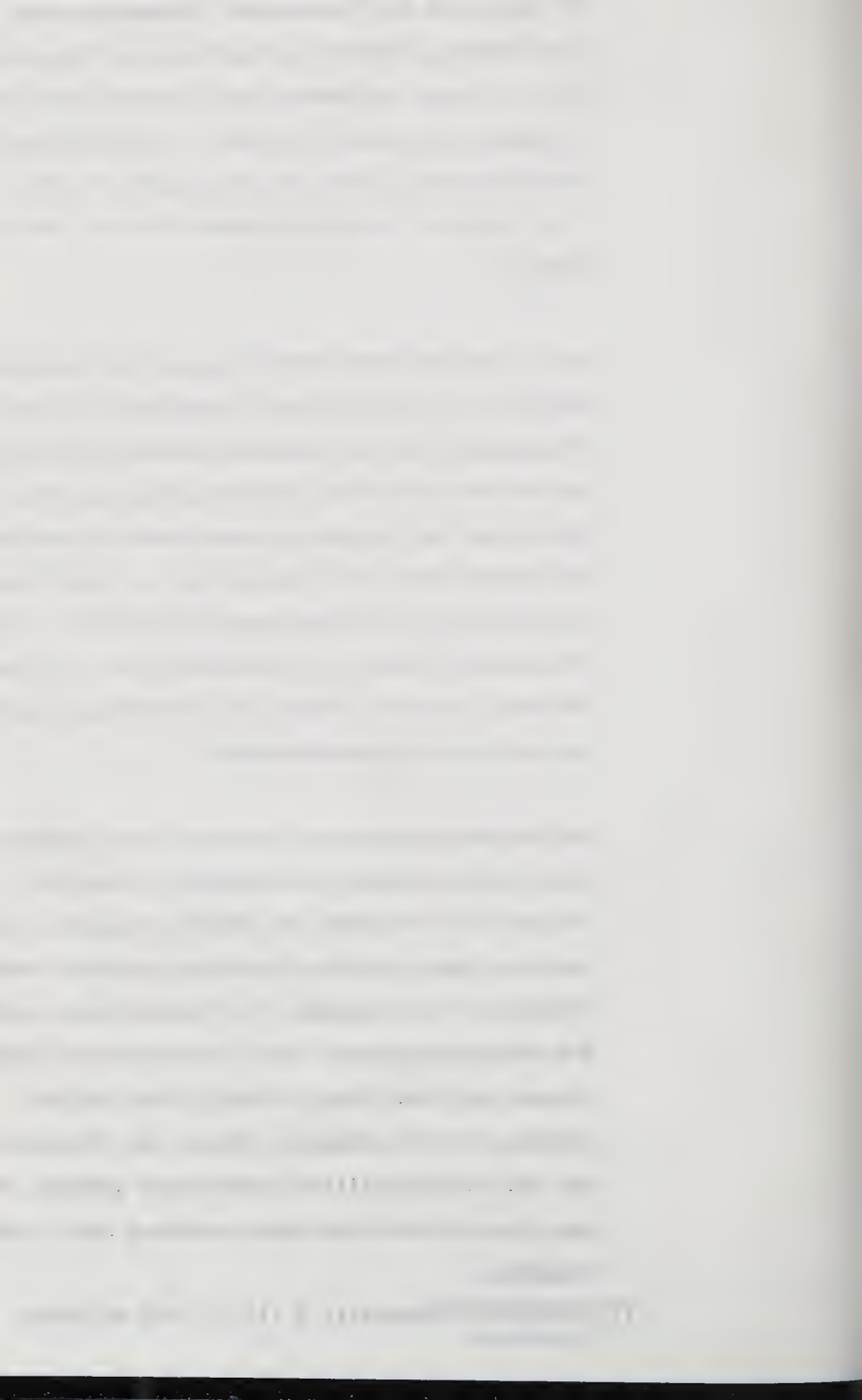


So wird auch das Unternehmen (Handelsgeschäft oder Erwerbsgeschäft) im Handels- und Privatrecht als die Summe von Rechten und tatsächlichen Beziehungen aufgefaßt, die durch "ein Rechtssubjekt (Unternehmer) allein oder mit seinen Mitarbeitern zu einer organisatorischen Einheit verbunden sind". 1)

4. Die im Objektsteuersystem liegende Abstraktion negiert auch die zwischen Steuerschuldner und Steuergegenstand bestehenden schuldrechtlichen und sachenrechtlichen Zuordnungsvorschriften. Gerade auf der Zuordnung einer Sache, einer Sachgesamtheit oder eines Grundstücks zu einer Person ist unser Wirtschaftssystem aufgebaut. Im Privatrecht bleibt die Zuordnung sogar auch dann bestehen, wenn die Person die Herrschaftsrechte zeitweilig nicht ausüben kann.

Das Objektsteuersystem sieht zwar eine Verbindung zwischen Objekt und Subjekt, indem das Subjekt als Schuldner des Objekts angesehen wird, verneint aber jegliche Verbindung zwischen persönlichen Verhältnissen, der Steuerpflicht und dem Steuergegenstand. Dies ist nach meiner Auffassung im Sinne einer einheitlichen Rechtsordnung nicht konsequent. Gerade das Steuerrecht, das auf wirtschaftliche Tatbestände aufbaut, darf über eine einheitliche Rechtsordnung nicht hinweggehen.

1) Enneccerus-Nipperdey, § 133, I, mit weiteren Hinweisen;

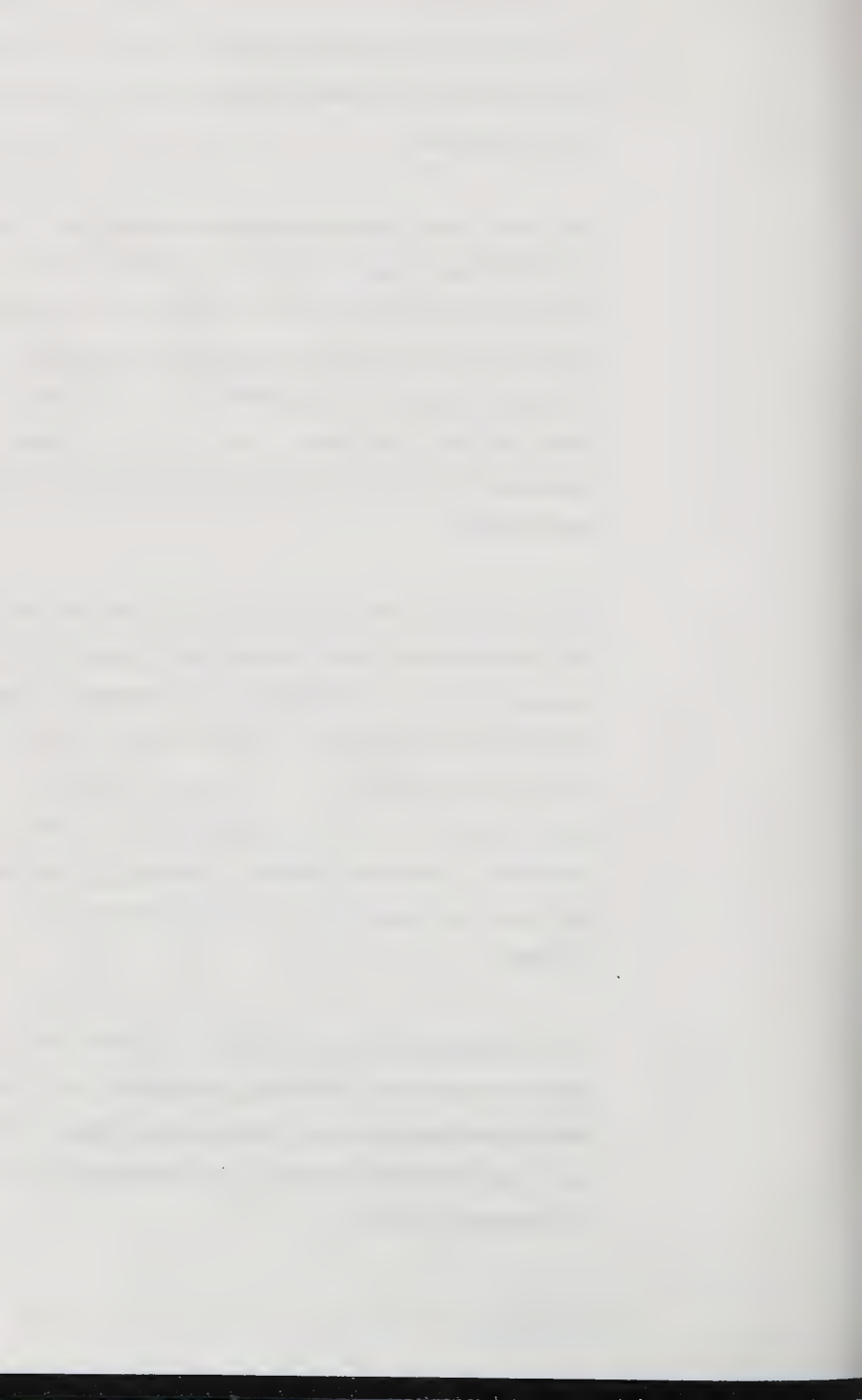


5. Auch dem öffentlichen Recht ist eine Abstraktion und Trennung zwischen Unternehmen und Unternehmen nicht bekannt.

So kennt zwar das Polizeirecht neben einer Handlungshaftung ebenso die Zustandshaftung für eingetretene Störungen der öffentlichen Sicherheit und Ordnung. Aber die dafür verantwortlichen Personen sind entweder die Eigentümer oder Besitzer der Sache, von der die Störung ausgeht. Sie haben die eingetretene Gefahr zu beseitigen.

Auch die Gewerbeordnung sieht die Beziehungen des Unternehmers zum Unternehmen. Einem Unternehmer wird die Genehmigung zur Führung eines Gewerbes nach § 35 Abs. V GewO versagt, wenn er nicht zuverlässig ist. So ist auch nach § 14 GewO nicht die Tatsache der Eröffnung eines Betriebes anmeldepflichtig, sondern der Umstand, daß eine bestimmte Person einen Betrieb betreibt.

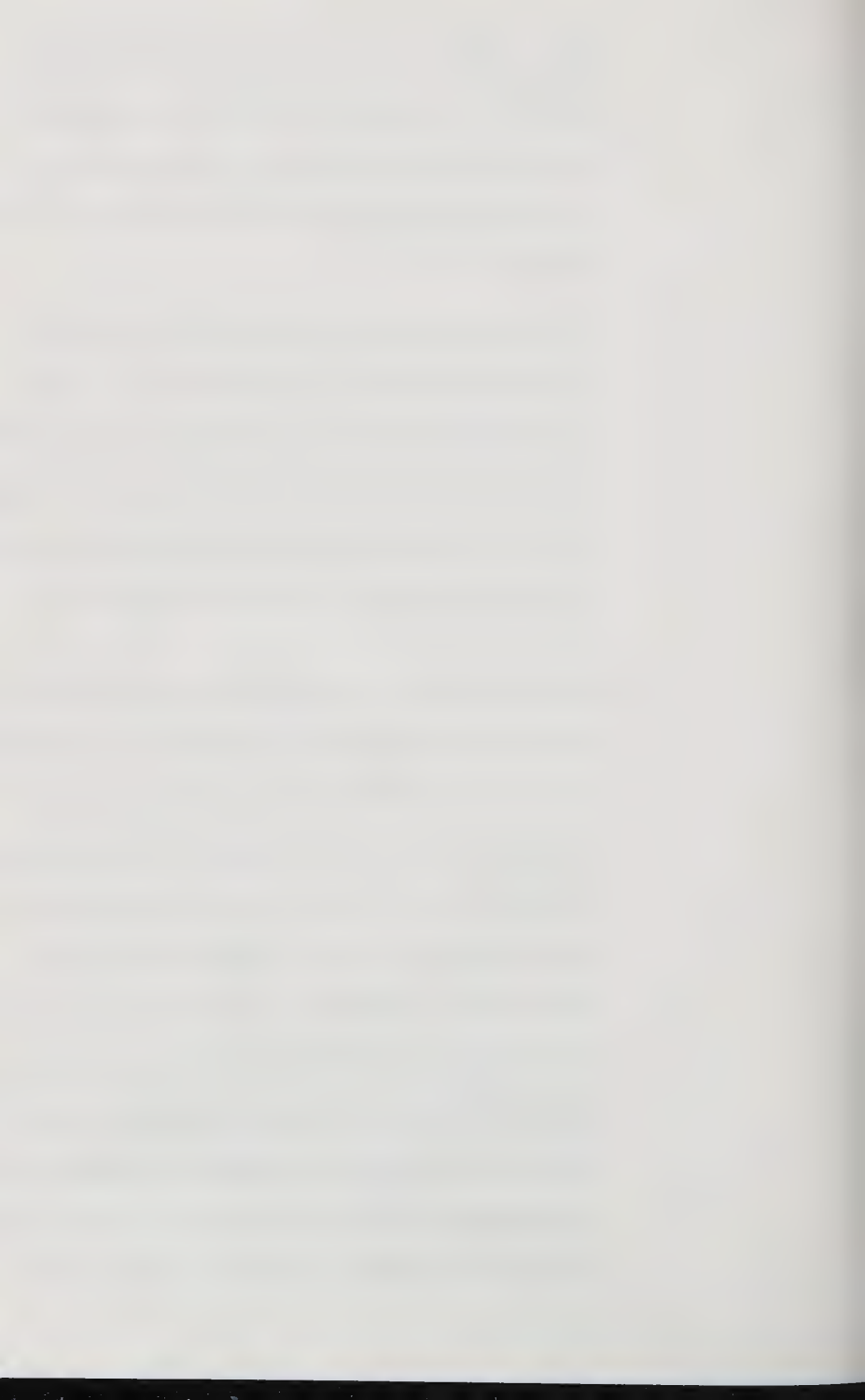
Ein Handwerksbetrieb wird als stehendes Gewerbe nur solchen Personen gestattet, die die Meisterprüfung abgelegt haben oder aufgrund einer Ausnahmegewilligung in die Handwerksrolle eingetragen sind.



Hier zeigen sich also sehr enge Verbindungen zwischen dem Unternehmer und dem Unternehmen, die sich ohne weiteres bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf das Verhältnis von Steuerschuldner und Steuergegenstand übertragen lassen.

Die Beziehungen des Unternehmers zum Unternehmen werden auch vom Staat genutzt, indem er ihm sogar öffentlich-rechtliche Verwaltungstätigkeiten auferlegt. So muß der Unternehmer bei seinen Arbeitern und Angestellten den Lohnsteuer- und Sozialversicherungsanteil erheben, obwohl er insoweit kein Steuerschuldner ist.

6. Aus alledem ist zu entnehmen, daß die Stellung des Unternehmers zum Unternehmen in der gesamten Rechtsordnung anerkannt und genutzt wird. Das Objektsteuersystem, das die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners vollkommen negiert und von einer Abstraktion der Leistungsfähigkeit des Inhabers von seinem Unternehmen ausgeht, widerspricht somit der übrigen Rechtsordnung. Wenn der Gesetzgeber dem Unternehmer im privaten und öffentlichen Recht besondere Pflichten auferlegt und der Staat andererseits die Rechte des Bürgers auf Teilnahme am staatlichen Leben auch nach der Leistungsfähigkeit des Staates (z.B. Ersatz von



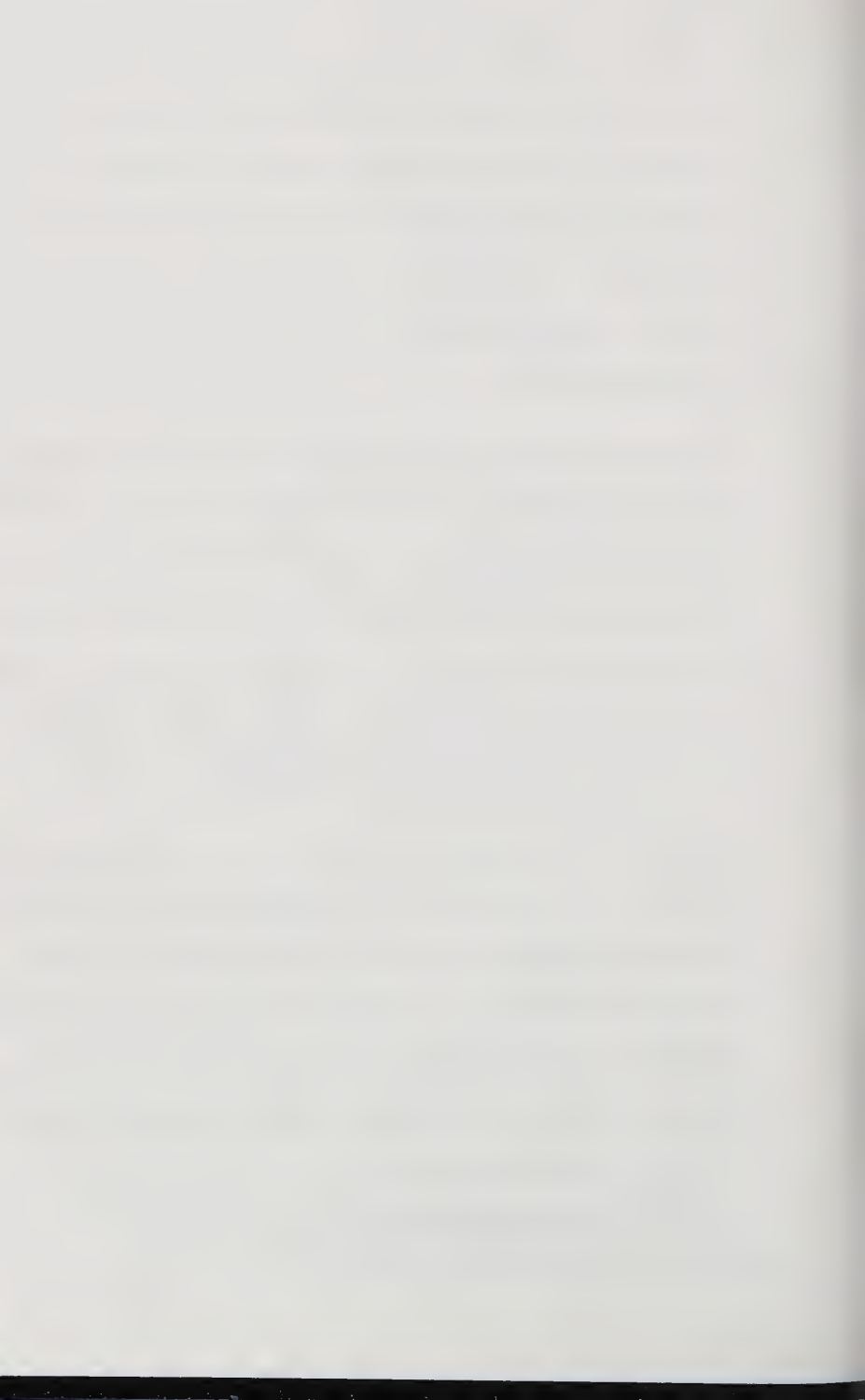
Kriegsschäden) bezieht, so muß folglich auch bei den Leistungspflichten des Bürgers dessen persönliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden. Das bedeutet also, daß die gegenseitigen Leistungsverpflichtungen vom zumutbaren Leistungsvermögen getragen sein müssen. Das Objektsteuersystem kennt aber diesen Gesichtspunkt nicht und bezieht die persönlichen, familiären und beruflichen Belange des Unternehmers, die von leistungsbeeinträchtigender Wirkung sein können, nicht in die Gewerbesteuerung ein ¹⁾.

Da dem Unternehmer sehr verantwortungsvolle Pflichten auferlegt werden, kann die Nichtberücksichtigung seiner Belange eventuell sogar zu einer Nachlässigkeit bei seiner Pflichtenausführung kommen, wenn er bemerkt, daß er lediglich das Objekt einseitigen staatlichen Handelns ist. Der Staat kann sich den Bürger gegenüber auf seine fehlende Leistungsfähigkeit berufen, während dies nach dem Objektsteuersystem für das umgekehrte Verhältnis des Bürgers zum Staat nicht gelten soll.

Gerade bei der Betriebsaufrechterhaltung hat der Bundesfinanzhof ²⁾ immer wieder auf die personelle und wirtschaftliche Verflechtung zwischen Betriebsgesellschaft und Besitzunternehmen im Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise hingewiesen. Um wieviel mehr muß dies für die Verflechtung des Kaufmanns selbst zu seinem Unternehmen gelten, weshalb seine Leistungsfähigkeit auch Berücksichtigung finden muß.

1) Tommers a.a.O., S. 5, mit Hinweis auf die gesamte Kritik zur Objektsteuer und S. 8;

2) BFH BStBl 1962, III, S. 104;



J. Die Folgerungen aus den Untersuchungen.

Bereits in einem anderen Zusammenhang habe ich darauf hingewiesen, daß der Gesetzgeber einen sehr weiten Spielraum für eine noch nicht verfassungswidrige Ausgestaltung einer Steuer hat ¹⁾. So hat auch das Bundesverfassungsgericht erklärt, daß der Bürger geringfügige Systemwidrigkeiten und Ungleichheiten in Kauf nehmen müsse ²⁾.

In einem späteren Urteil hat das Bundesverfassungsgericht ³⁾ den Ermessenrahmen wie folgt abgesteckt: " . . . er muß ihm auch bleiben, wenn anders es ihm gelingen soll, vielfältiger Lebensverhältnisse durch eine einheitliche und daher notwendig gewisse tatsächliche Verschiedenheiten vernachlässigende Regelung Herr zu werden."

Das Bundesverfassungsgericht ⁴⁾ brachte aber auch zum Ausdruck, daß eine Vorschrift infolge Änderung der Verhältnisse wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz verfassungswidrig ist, wenn festgestellt werden kann, daß sich seit Erlass der umstrittenen Norm ein grundlegender Wandel der Verhältnisse vollzogen hat, und daß als Folge dieses Wandels die ur-

1) Ballerstedt a.a.O., S. 39;

2) BVerfGE, Bd. 13, S. 331 (341);

3) BVerfGE, Bd. 3, S. 58 (135);

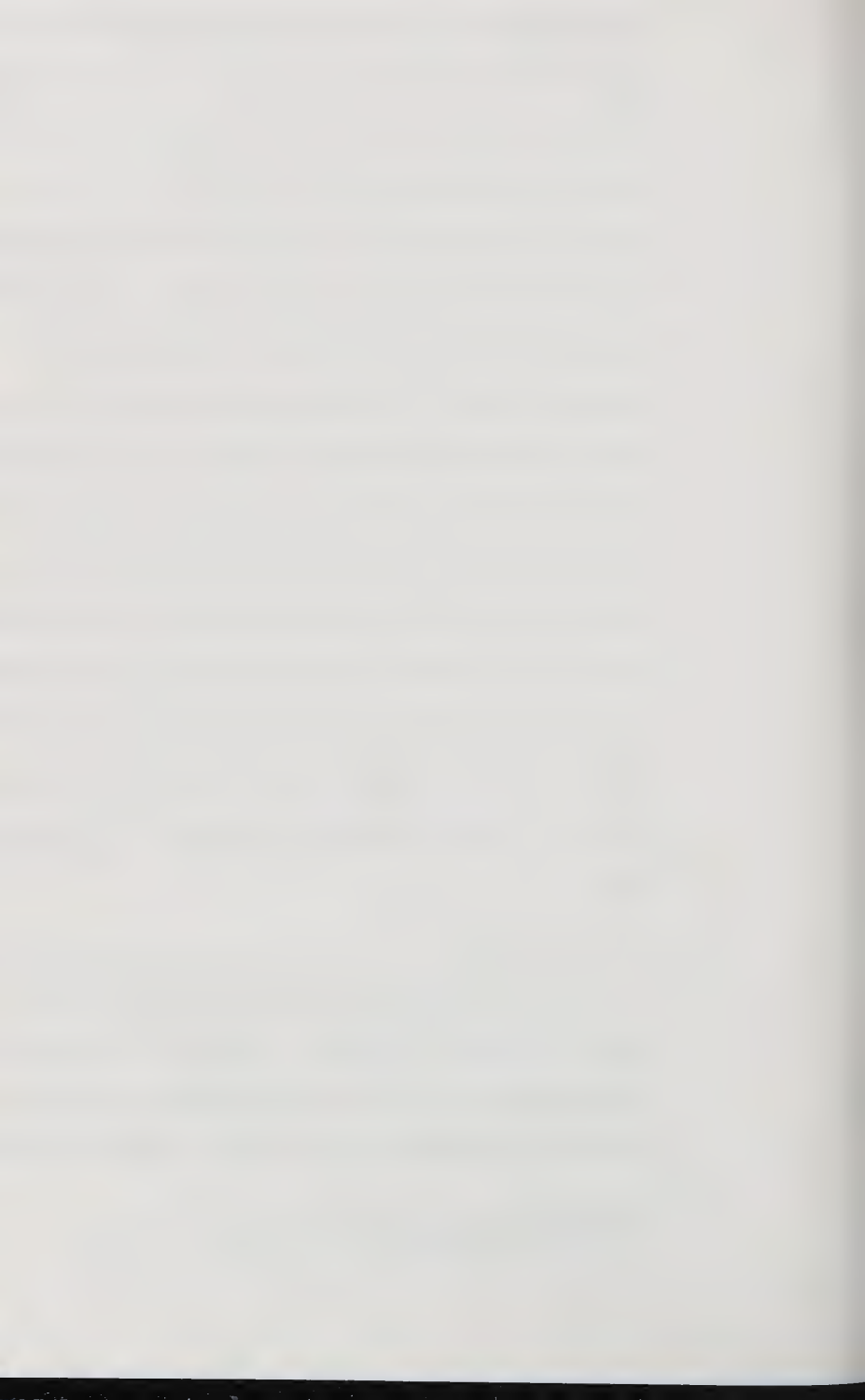
4) BVerfG, BStBl 1961 I, S. 432;



sprünglich gerechtfertigte Regelung offensichtlich sachwidrig geworden ist. Wie ich bereits aufgezeigt habe, entspricht die Gewerbesteuer mit ihrem Objektsteuercharakter nach nahezu 75 Jahren nicht mehr den heutigen Gegebenheiten und Verhältnissen. Nicht nur, daß sich die Gewerbesteuer nicht mehr mit der Äquivalenztheorie oder der Fundustheorie rechtfertigen läßt, sondern das gesamte Steuersystem hat sich in der Zwischenzeit geändert. Mit dem Unterschied zwischen Staats- und Gemeindesteuern kann die Tatsache nicht mehr begründet werden, daß die persönliche Leistungsfähigkeit bei der Gewerbesteuer grundsätzlich keine Bedeutung hat. Auch das Argument, Ertragsteuern seien einfacher und praktikabler zu handhaben, ist nicht mehr durchschlagend, da die Gewerbesteuer allein schon wegen der unklaren Abgrenzungskriterien zu den gewerbesteuerfreien Berufen, wegen der Hinzurechnungen und der Doppelspurigkeit bei der Verwaltung dieser Steuer durch Finanzamt und Gemeinde zu einem "unübersichtlichen Dschungel" ¹⁾ geworden ist.

Letztlich hat heute auch der Arbeitnehmer aufgrund der Sozialgesetzgebung und der Tarifverträge ein sehr gesichertes Einkommen, wogegen die Erträge des Gewerbebetriebes von den Marktverhältnissen, den Eingriffen des Staates und der Unternehmerleistung ab-

1) Grass in Steuer Report 1965, S. 116 ff;

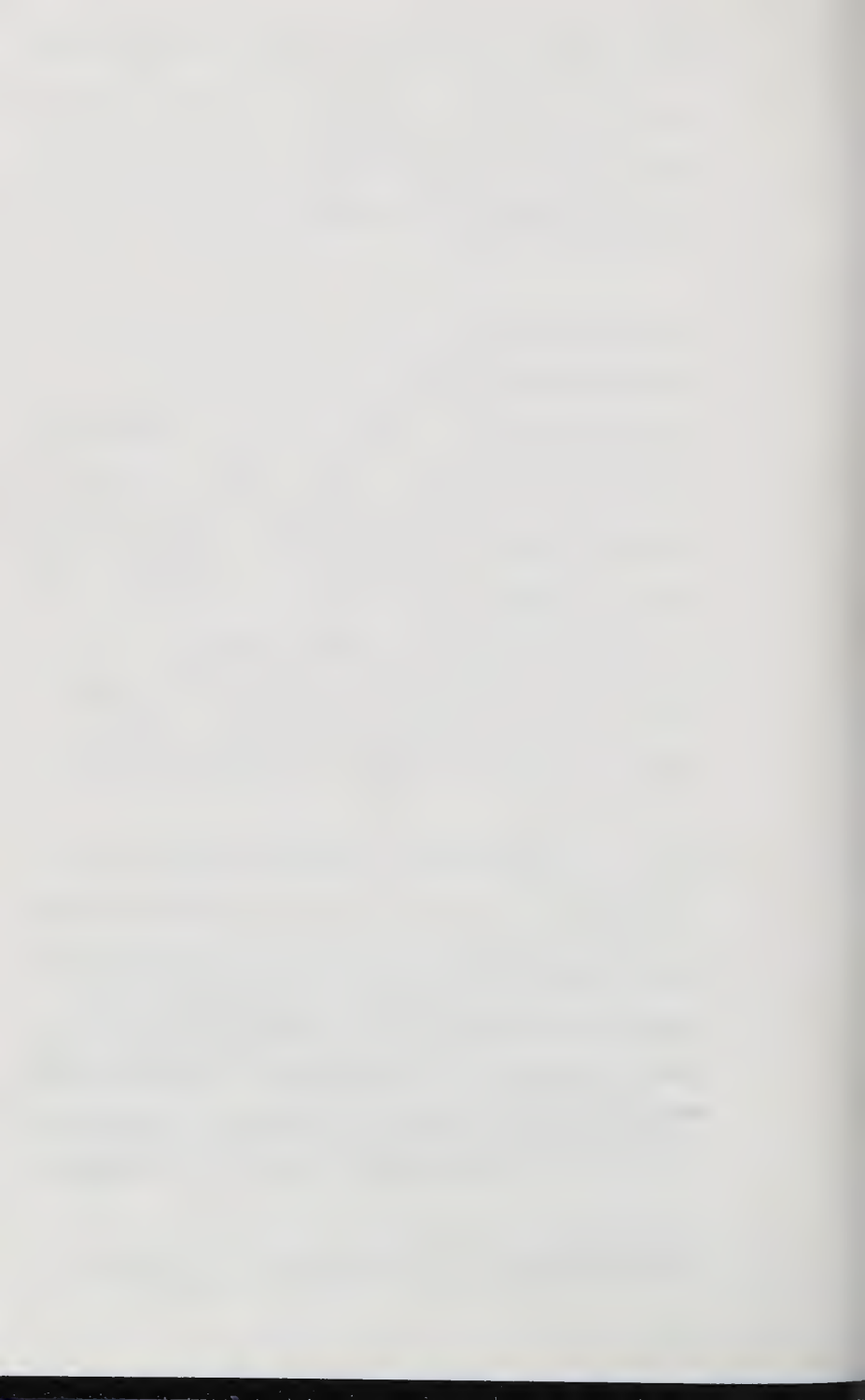


hängt, weshalb also das Steuerobjekt Gewerbebetrieb nicht von einer von vornherein festliegenden speziellen Leistungsfähigkeit gekennzeichnet ist. Dies trifft möglicherweise auf die Verhältnisse bis zum 1. Weltkrieg zu, kann aber heute weder ernsthaft behauptet noch bewiesen werden.

Aus alledem könnte man nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts schließen, daß der eingetretene grundlegende Wandel, die Verfassungswidrigkeit des Objektsteuersystems ergibt. Hinzu kommt noch, daß das System selbst immer wieder mit subjektsteuerlichen Elementen durchbrochen wurde und die Systemwidrigkeit nach der Rechtsprechung ¹⁾ auch ein Indiz für die Verfassungswidrigkeit ist. Am Rande erscheint auch die Auswahl der zu besteuern den Betriebe, insbesondere wegen des weiten Auslegungsspielraums, willkürlich, womit ein Verstoß gegen Art. 3 GG vorliegen könnte.

Das zu verwirklichende Prinzip einer einheitlichen Besteuerung könnte durch die von der Gemeinde festzusetzenden Hebesätze ebenso verfassungswidrig durchbrochen sein, wie durch die Lückenhaftigkeit und Zweifelsfragen im Gesetz dem Rechtsicherheitsprinzip kaum entsprochen wird. Wirtschafts- und Sozialpolitik, Raumordnungsgesichtspunkte, währungs- und konjunkturpolitische Steuerungsmöglichkeiten und betriebswirt-

1) BVerfGE, Bd. 9, S. 20 (28); Bd. 9, S. 201 (207);

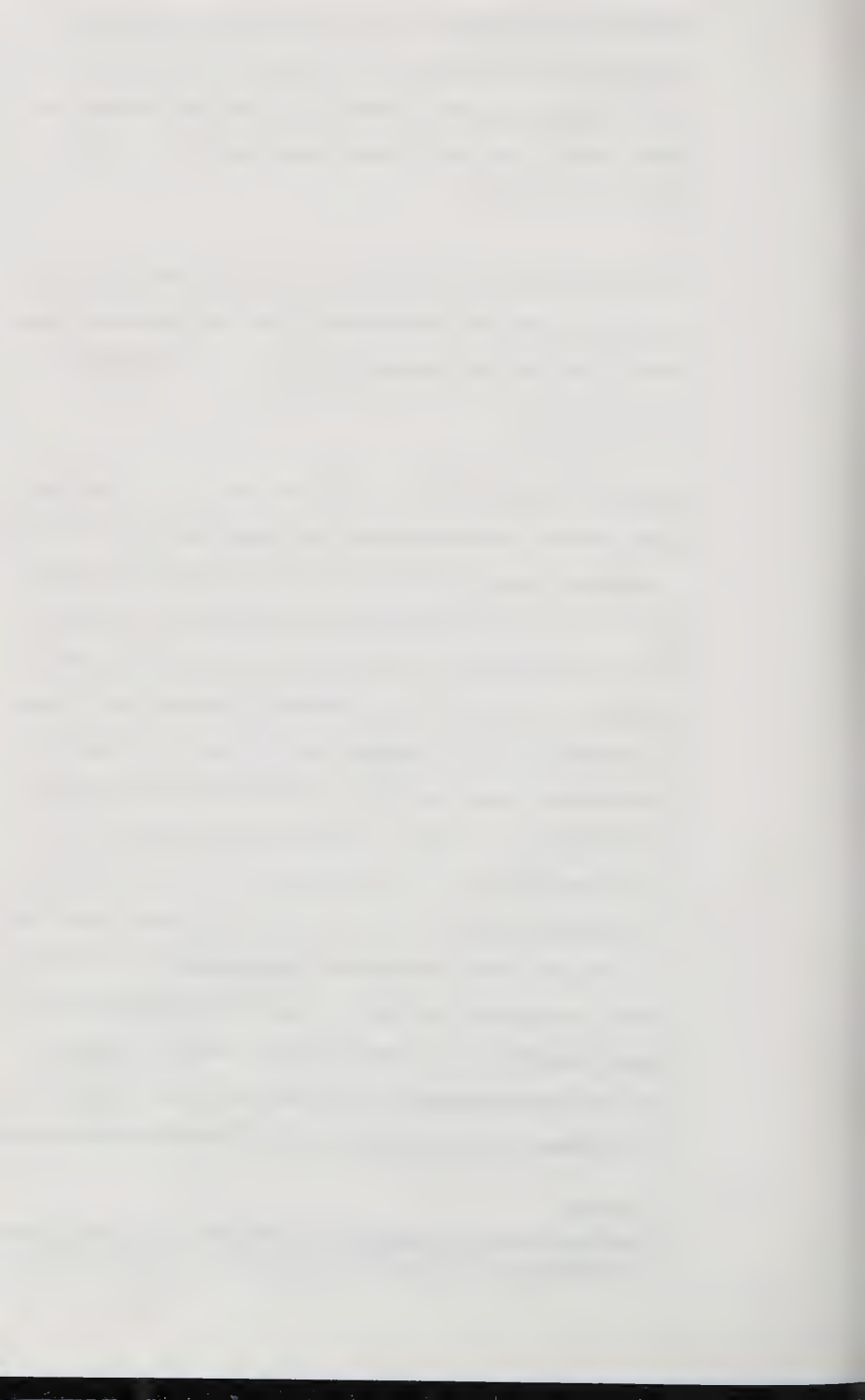


schaftliche Erkenntnisse werden ebenso ignoriert, wie der Gesetzgeber das gesamte Recht kennzeichnende Zuordnungsverhältnis, wie die Beziehungen von Steuerschuldner und Steuergegenstand völlig außer Acht läßt.

Trotz alledem ist es auch hier sehr schwierig, einen Verstoß gegen das Grundgesetz und insbesondere gegen Art. 3 GG bei der Ausgestaltung der Gewerbesteuer festzustellen ¹⁾.

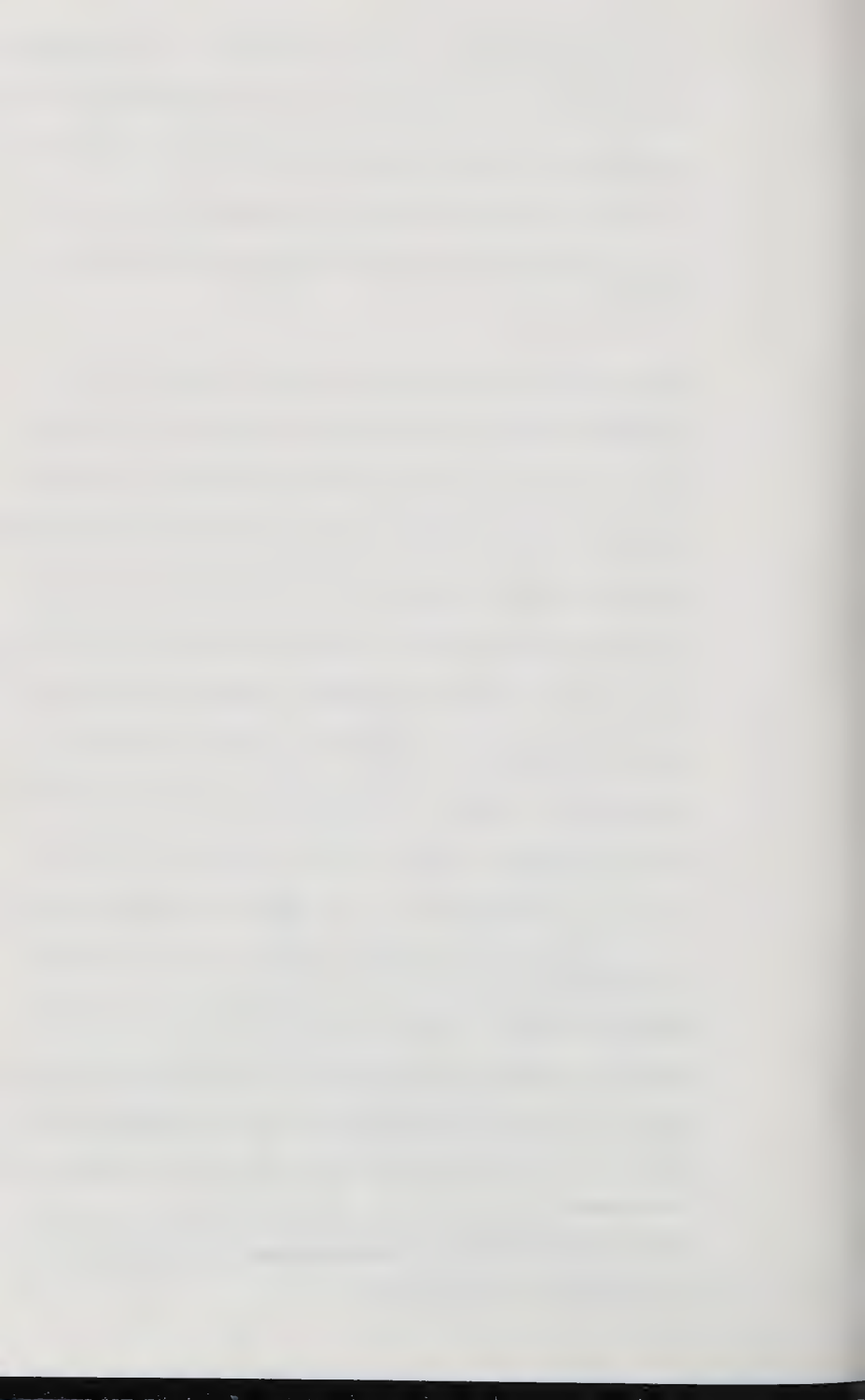
Gerade bei der so traditionsreichen und historisch gewachsenen Gewerbesteuer kann man den Objektsteuercharakter nicht ohne weiteres als Willkür ansehen und darin eine Ermessensüberschreitung des Gesetzgebers nachweisen. Die Ausgestaltung der Gewerbesteuer ist nach meiner Auffassung gerade noch nicht so offensichtlich unsachlich, da die Unternehmer ihre Belastungen zur Zeit noch überwälzen können und ständig steigende, tatsächliche erzielte Gewinne ausweisen. Der Gesetzgeber hat aber den Verfassungsauftrag, den Sozialstaatsgrundsatz dann voll zu verwirklichen, wenn der Unternehmer die Gewerbesteuer aufgrund der Markt- und Wettbewerbsverhältnisse nicht mehr überwälzen kann und er aufgrund der Hinzurechnungsvorschriften auch dann noch Gewerbesteuer zahlen muß, wenn das Unternehmen betriebs-

1) zu der Rechtsprechung des BVerfG eingehend Klein a.a.O., S. 149 f; Fuß, JZ 1959, S. 329 ff (331);



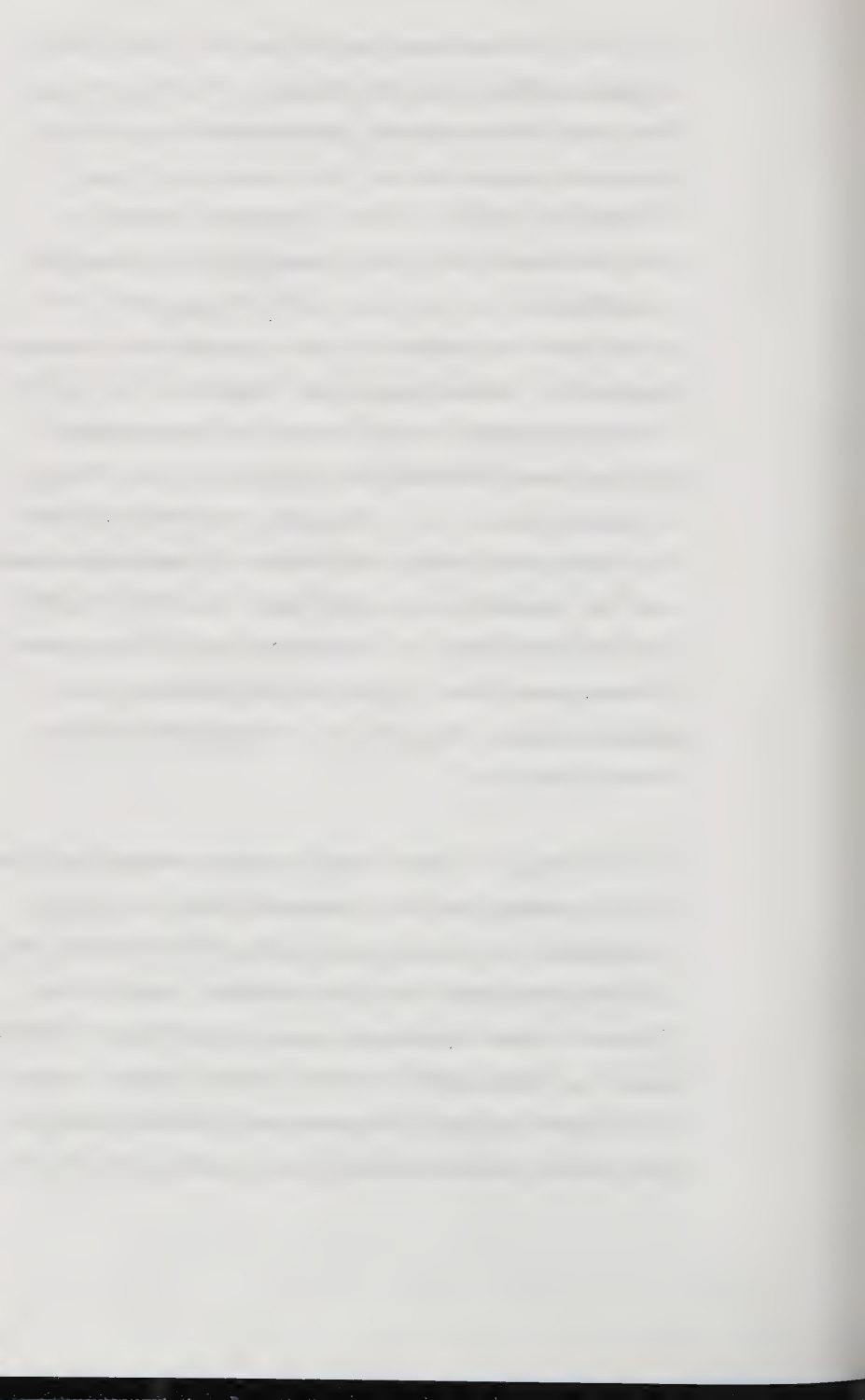
wirtschaftlich mit Verlust arbeitet. Der Gesetzgeber hat dann die Möglichkeit, die Hinzurechnungsvorschriften zu streichen. Dann könnte man aber die Gewerbesteuer nicht mehr als Objektsteuer ansehen, was weitere Auswirkungen hätte. Er könnte auch die Gewerbesteuer ganz abschaffen und völlig neu konzipieren.

Im Hinblick auf die vielen eingangs dargestellten Einwände gegen die Gewerbesteuer kommt nach meiner Ansicht nur die letzte Lösung in Betracht. Wenn die Hinzurechnungsvorschriften, die nur vom Objektsteuersystem getragen werden, aufgeloben werden, ist die Gewerbesteuer in jedem Fall eine 2. Einkommensteuer und damit offensichtlich verfassungswidrig. Es zeigt sich also, daß dem Gesetzgeber letzten Endes nur die Abschaffung der Gewerbesteuer bleibt. Im übrigen wird die Gewerbesteuer auch durch die immer häufiger notwendig werdenden Durchbrechungen des Objektsteuercharakters durch den Sozialstaatsauftrag zu einer 2. Einkommensteuer. Es ergibt sich somit, daß der Gesetzgeber immer mehr aufgrund der Verfassung zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse gezwungen wird, er aber dadurch immer mehr an den Rand der Verfassungswidrigkeit wegen Doppelbesteuerung gerät. Es scheint paradox, daß der Gesetzgeber aufgrund des Sozialstaatsauftrags die Gewerbesteuer verfassungswidrig gestaltet. Ihm bleibt also nur die Aufgabe einer völligen Abschaffung und Neuordnung des gesamten Steuersystems.



Bei einer Ersatzsteuer sollte man die Tatbestände so ausgestalten, daß die Steuer in der Zukunft auch von einer elektronischen Datenverarbeitungsanlage errechnet werden könnte. Die steuerpflichtigen Tätigkeiten müßten genauer definiert werden, um die Vorhersehbarkeit der Steuerpflicht wieder voll einzuführen. Die bis jetzt noch völlig außer Acht gelassenen Gesichtspunkte der Wirtschafts-, Währungs-, Haushalts-, Raumordnungs- und Sozialpolitik sollten mitberücksichtigt werden, womit die Zusammenhänge zur geplanten Finanzreform aufgezeigt sind. Der Gesetzgeber sollte also seine Ermessensfreiheit nach dem Grundgesetz nicht über Gebühr in Anspruch nehmen und das überholte und nicht mehr zeitgemäße Objektsteuersystem durch ein moderneres und dynamischeres Steuersystem unter voller Berücksichtigung eines anzustrebenden einheitlichen europäischen Steuerrechts ersetzen.

Der Gesetzgeber sollte auch berücksichtigen, daß das Objektsteuersystem den Steuerschuldner als Objekt betrachtet, auf dessen persönliche Verhältnisse und Leistungsfähigkeit es nicht ankommt, obwohl diese Elemente unter Berücksichtigung seiner Menschenwürde auch vom Gesetzgeber beachtet werden müssen. Natürlich können nicht alle gewachsenen Steuern von heute auf morgen im Hinblick auf das Grundgesetz und die



Einheit der Rechtsordnung durch andere Systeme ersetzt werden, aber bei der Durchführung der Finanzreform hat der Gesetzgeber nach meiner Auffassung die Pflicht, mehr als nur eine Neuverteilung der Staatseinnahmen herbeizuführen, sondern auch die Verteilung der Steuerlasten den Forderungen des Grundgesetzes anzupassen.

Da sich bei der Gewerbesteuer die Gesichtspunkte unmittelbarer Leistungswürdigkeit verwirklichen lassen ¹⁾ und die Gewerbesteuer auch nach der "Natur der Sache" keine Objektsteuer sein muß, sollte eine Steuer eingeführt werden, die nicht wirtschafts- und wachstumsfeindlich ist und den Grundsätzen eines modernen, wirtschaftsgerechten und sozialen Steuersystems für Gegenwart und Zukunft entspricht.

1) Laule, S. 19, mit Hinweis auf Hensel;



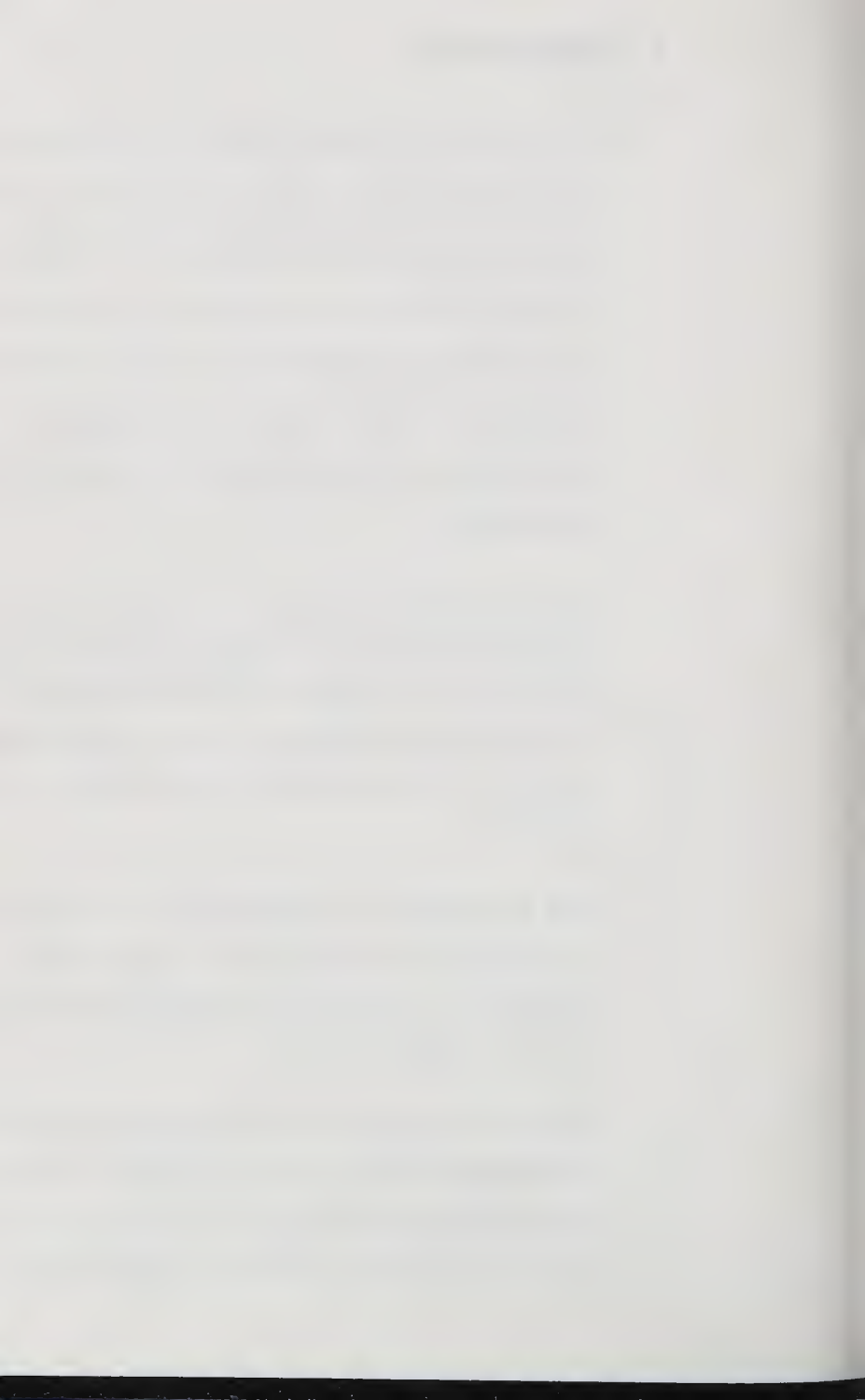
K. Zusammenfassung

1. Aus der geschichtlichen Entwicklung der Gewerbesteuer ergibt sich somit, daß sie niemals als reine Objektsteuer ausgestaltet war. Immer wieder wurde die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners mehr oder weniger stark berücksichtigt. Der Objektsteuercharakter wurde bei der Gewerbesteuer mit dem gerade bei dieser Gemeindesteuer bestehenden Äquivalenzprinzip gerechtfertigt. Diese Theorie ist aber heute nicht mehr aufrechterhalten.

Die Objektsteuer kann auch nicht mehr mit der sogenannten Fundustheorie begründet werden. Es ist heute nicht mehr möglich, den Gewerbebetrieb mit einem gesicherten Fundus, der sich durch eine spezielle Leistungsfähigkeit auszeichnet, zu vergleichen.

Das Prinzip der Leistungsfähigkeit muß auch für Gemeindesteuern gelten, zumal heute zwischen Staats- und Gemeindesteuern keine "Qualitätsunterschiede" bestehen dürfen.

Bereits vor dem Erlaß des Grundgesetzes war die Gewerbesteuer nicht mehr bloß eine Art beitragsmäßige Ergänzungsabgabe, sondern immer mehr eine Steuer mit ständig steigender Bedeutung, die in



einem System mit unserer zentralen Einkommensteuer ein Fremdkörper war. Diese Entwicklung setzte sich in ganz erheblichem Umfang fort. Die Gewerbeertragsteuer ist praktisch eine 2. Einkommensteuer, während die Gewerbekapitalsteuer eine 2. Vermögensteuer ist, die sich nur durch die Hinzurechnungen voneinander unterscheiden.

Der Objektsteuercharakter ist bei der Gewerbesteuer nicht voll verwirklicht und wird in der Zukunft noch häufiger durchbrochen werden.

Das Objektsteuerprinzip widerspricht theoretisch dem Sozialstaatsauftrag des Grundgesetzes. Diese Verfassungsentscheidung ergibt im Zusammenhang mit dem Bekenntnis zur Verwirklichung der Menschenwürde, zur grundsätzlichen Betätigungsfreiheit und zur Steuergerechtigkeit, daß bei den Steuergesetzen die persönliche Leistungsfähigkeit der Person und nicht eines Objekts entscheidend sein muß. Durch die ständig steigenden Gewinne kann das System im ganzen zur deshalb zur Zeit noch nicht als verfassungswidrig angesehen werden, weil die Gewerbesteuer als Kostensteuer noch überwältigt werden kann.



Der Gesetzgeber hat zwar einen so großen gesetzgeberischen Ermessensspielraum, daß er die Gewerbesteuer selbst nach Wegfall der Äquivalenz- und Fundustheorie und unter Berücksichtigung der Systemwidrigkeiten grundsätzlich noch mit der Existenz des Staates an sich rechtfertigen kann. Die Gewerbesteuer entwickelt sich immer mehr zu einer 2. Einkommensteuer, da der Objektsteuercharakter wegen des Sozialstaatsauftrags immer häufiger durchbrochen werden muß. Der Gesetzgeber wird also die Gewerbesteuer in Erfüllung des Grundgesetzes zu einem wegen Verstoßes gegen Art. 3 GG verfassungswidrigen Gesetz ausgestalten, wenn die durchbrochenen Hinzurechnungsvorschriften kein geeignetes Unterscheidungsmerkmal zur Einkommensteuer mehr darstellen.

Der Gesetzgeber bleibt also aufgefordert, gerade da eine immer größere Gefahr der Subjektivierung der Gewerbesteuer besteht, die Gewerbesteuer als Ganzes, nämlich als Objektsteuer dem Grundgesetz und der Einheit der Rechtsordnung anzupassen.

2. Nach meiner Auffassung würde sich eine Abschaffung der Gewerbesteuer als Objektsteuer auch im Hinblick auf die derzeit sehr unklaren Abgrenzungsmöglichkeiten von steuerpflichtigem Gewerbe und den ausgenommenen freien Berufen empfehlen. Jedenfalls

sollte man bei den gesamten Überlegungen zur Finanzreform nicht an eine Teilreform, sondern nur an eine völlige Umgestaltung der Gewerbesteuer denken.

In einer Zeit, in der die Politiker sehr häufig über eine ständig wachsende Staatsverdrossenheit klagen, sollte es der Gesetzgeber vermeiden, daß die Bürger des Staates für ein Steuerobjekt als Steuerschuldner gelten, ohne daß ihre persönlichen Verhältnisse, Umstände und Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden. Der Bürger muß sich hier als ein Objekt staatlichen Handelns fühlen, obwohl ihm das Grundgesetz eine Behandlung unter Berücksichtigung der persönlichen Bedürfnisse und Umstände zusichert.

Jedenfalls ist auch die Äquivalenztheorie ungeeignet, das Verantwortungsbewußtsein und die Mitwirkungsbereitschaft der Bürger auf der untersten Ebene unserer Demokratie, der gemeindlichen Selbstverwaltung, zu steigern und zu stärken, zumal nur wenige Bürger bei der Gewerbesteuer zur Finanzierung der Gemeindeaufgaben herangezogen werden und diese Bürger nicht die zu finanzierenden Lasten verursacht haben.

Karl Wilhelm Heyden

Lebenslauf

Am 30. März 1937 wurde ich als ältester Sohn des Weingutsbesitzers Fritz Heyden und seiner Ehefrau Else geb. Sandel in Oppenheim/Rhein geboren. Von 1944 bis 1949 besuchte ich die Volksschule in Oppenheim und anschließend dort das Neusprachliche Gymnasium. Im Jahre 1955 wechselte ich auf das Internat Burg Katz über und besuchte dort das staatlich anerkannte Gymnasium Institut Hofmann, St. Goarshausen/Rhein, wo ich im Jahre 1957 das Reifezeugnis erwarb.

Anschließend nahm ich an der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz das Studium der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften auf. Am 15. Juli 1964 schloß ich das Studium mit dem ersten juristischen Staatsexamen ab.

Vom 3. September 1964 bis zum 31. Januar 1968 war ich als Gerichtsreferendar im Vorbereitungsdienst des Oberlandesgerichtsbezirks Koblenz tätig, wobei ich im Sommer 1966 ein Semester an der Hochschule für Verwaltungswissenschaften in Speyer studierte.

Am 1. Februar 1968 legte ich vor dem Justizprüfungsamt Rheinland-Pfalz die große juristische Staatsprüfung ab. Von November 1968 bis Ende 1970 war ich als Rechtsanwalt in Wiesbaden zugelassen.

Von 1971 bis heute bin ich bei einer Bank in Mainz tätig und leite zur Zeit als Bankprokurist eine Abteilung.

Die mündliche Doktorprüfung legte ich am 25. Juni 1973 ab.



